المال والتجارة

Al Mal Waltegara

مشكلة التعثر !! ..
كيف بدأت ومع من
وما هو السبيل
للخروج منها

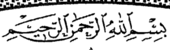
الكويز ما بين مؤيد ومعارض

أبعاد تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة
فى مشروع القانون الجديد والارتقاء بالمهنة

ميثاق تعاون بين الضرائب والمحاسبين

اتفاقية الكويز وامكانية إحراز بعض المكاسب

مالية • اقتصادية • عامة • تصدر شهرياً • العدد ٤٣٠ • شهر فبراير • ٢٠٠٥ • السعر جنيهان



رأس المال المرخص به
٥٠٠ مليون دولار أمريكى



رأس المال المصدر والمدفوع
١٣٢ مليون دولار أمريكى

بنك فيصل الإسلامى المصرى

شركة مساهمة مصرية

نتائج البنك فى نهاية ديسمبر ٢٠٠٤ م

بيان بالنتائج المحققة	٢٠٠٤/١٢/٣١ م	٢٠٠٣/١٢/٣١ م	معدل النمو
	مليون جم	مليون جم	%
• إجمالى حجم الأعمال.	١٥٨٤١	١٤١٣٤	١٢,٠٨
• إجمالى أصول البنك.	١٥٦١٥	١٣٩٣٩	١٢,٠٢
• جملة ودائع العملاء.	١٤١٠٨	١٢٣٧٤	١٤,٠١
• صافى أرصدة التوظيف والاستثمار.	١٤٠٢٦	١٢٤٩٨	١٢,٢٣
• حقوق الملكية وصافى الأرباح.	٦٢١	٥٦٩	٩,١٤

ويسر البنك أن يقدم لعملائه أحدث منتجاته :

- **شهادات الادخار السباعية بالجنيه المصرى ذات العائد المجمع «نماء»**

وقد حققت الشهادة عائداً عن الربع الأخير من عام ٢٠٠٤ م بلغت نسبته (٢,٥ ٪) بما يصل بالعائد الإجمالى فى نهاية مدة الشهادة إلى (٩٩,٦٥ ٪) أى بمعدل عائد سنوى فى حدود (١٤,٢٤) خلال الفترة ككل

فروع البنك

- فرع الجيزة : (١٤٩) شارع التحرير ـ ميدان الجلاء ـ الدقى .
- فرع القاهرة : (٣) شارع ٢٦ يوليو ـ القاهرة .
- الفروع الأخرى : الأزهر ـ غمرة ـ مصر الجديدة ـ الدقى ـ أسيوط ـ سوهاج ـ الإسكندرية ـ دمنهور ـ طنطا ـ بنها ـ المنصورة ـ المحلة الكبرى ـ السويس ـ الزقازيق .
- الادارة العامة لأمناء الاستثمار : لخدمتكم فى المجالات العقارية والاستثمارية ومقرها ١٧ شارع الفالوجا ـ العجوزة ـ ت : ٣٠٣٦٤٠٨

www.faisalbank.com.eg



علمية - اقتصادية - مالية - عامة - تصدر شهرياً
العـدد ٤٣٠ - فبراير ٢٠٠٥ م

فى هذا العدد

كلمة العدد — صفحة

القسم الأول خاص بنشر الأبحاث المحكمة وفقاً لقواعد النشر العلمى المتعارف عليها عن طريق الأساتذة كل فى تخصصه

الاشتراكات

- الاشتراكات السنوية ٢٤ جنيهاً مصرياً داخل جمهورية مصر العربية أو ما يعادلها بالدولار الأمريكى فى جميع الدول العربية
- ترسل الاشتراكات بشيك أو حوالة بريدية باسم مجلة المال والتجارة على العنوان أدناه
- الإعلانات يتفق عليها مع الإدارة

ثمن النسخة

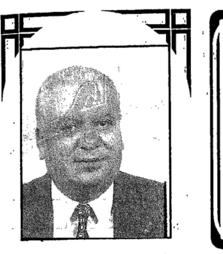
جمهورية مصر العربية جنيهان

سوريا	٥٠ ل.س	ليبيا	٥٠٠ درهم
لبنان	٢٥٠٠ ليرة	السودان	٤٠ جنيهاً
العراق	١٠٠٠ فلس	الجزائر	٥ دينارات
الأردن	١ دينار	الكويت	٨٠٠ فلس
السعودية	١٠ ريالات	دول الخليج	١٠ درهم

١١ شارع مريت باشا - ميدان التحرير - القاهرة تليفون : ٥٧٤٤٦٣٠ - ٥٧٤٢١٩٠ فاكس : ٥٧٥٠٤١٩٠



مشكلة التعثر كيف بدأت ومع من وما هو السبيل للخروج منها



مشكلة التعثر ظاهرة جديدة على مجتمعنا ... بدأت بعدد من المصانع لم تقدر على مواجهة المنافسة الحرة ... مع بداية مرحلة التحول الاقتصادى ... من النظام الشمولى إلى نظام الاقتصاد الحر بعد التوقيع على اتفاقية الجات عام ١٩٩٥ ... التى شجعت التجار و المستوزدين على استيراد السلع الصناعية من دول شرق وجنوب آسيا وقت انهيار الأسواق لديها عام ١٩٩٧ دون استعداد من جانبنا لتوابع هذه الاتفاقية على اقتصادنا ... رغم ما سمحت به الاتفاقية من حماية مؤقته لحين المواءمة مع الأوضاع الجديدة .

لقد دفعت الصناعة المصرية منذ البداية ثمن حرية التجارة والاستيراد المفتوح ... فى ظل نظام جمركى وضريبى وتمويلى ملئ بالتشوهات ... مما أفقد الصناعة المصرية القدرة على المنافسة .

وما أن بدأت الحكومة فى اتخاذ قرارات إصلاح وقتية مثل قرار تغطية الاعتمادات ١٠٠٪ ... دون تفرقة بين ما هو خاص بالخامات وما هو خاص بالسلع الصناعية الجاهزة ... حيث أن كثيراً من الصناعات المتوسطة والصغيرة كانت تلجأ إلى شراء خاماتها من خلال المستوردين لعدم قدرتها على الاستيراد المباشر ... مما حمّلها بأعباء وزيادات فى الأسعار لم تكن فى الحسبان عند التعاقد .

ومع بداية مرحلة من الكساد والركود العالمى فى عام ١٩٩٧ ... عانت فيها الصناعة كثيراً من نقص فى السيولة ... وعدم انتظام القطاع الحكومى فى سداد ما عليه من التزامات للقطاع الخاص بل دخلت قطاعات منها فى منافسة غير متكافئة فى مجال الإنتاج مثل صناعة الطباعة والأخشاب وغيرها مما أثر سلباً على نتائج هذه الأنشطة .

وفى ظل غياب برنامج اقتصادى مخطط ولو مرحلياً لمواجهة الآثار السلبية لعملية الانفتاح اللامحدود ... والمصاحب لها حالة من السفه الاستيرادى الغير مرشد مع بقاء التشوهات الجمركية بدون علاج.

وكان خاتمة هذه القرارات قرار تعويم الجنيه ... مما أوجد حالة من الارتباك الاقتصادى استمرت على مدار السنة ... مما زاد من حالات التعثر وحتى الآن مازلنا نعانى من آثاره ... فقد عجزت المصانع عن سداد التزاماتها ... سواء للبنوك أو للتأمينات أو الضرائب وغيرها من الجهات الحكومية .

كما أن التضارب فى القرارات الاقتصادية مثل إلغاء قانون حوافز الاستثمار ثم تعديله ... هذا التضارب والتخبط كان أيضاً من العوامل الرئيسية فى تعثر الكثير من المصانع والشركات لفقدان عنصر الاستقرار والأمان .

وفى يوليو من عام ٢٠٠٣ بدأ إحساس الحكومة بمشكلة تعثر المصانع وانتشارها كظاهرة ... مما دفع الدكتور وزير الصناعة السابق بإصدر قرار بإنشاء غرفة عمليات بالوزارة ... لدراسة حالات التعثر ومساعدة المصانع للخروج من هذه الأزمة ... وهذا ما حذا أيضاً بالسيد المهندس / رشيد محمد رشيد وزير التجارة الخارجية والصناعة بالاهتمام بهذه الظاهرة فقرر تدعيم الإدارة بالخبراء من أهل الخبرة والكفاءة

فى المعاونة والنصح والتوجيه .

وبنفس الاهتمام قرر رئيس اتحاد الصناعات المصرية تشكيل لجنة التمويل ... لتكون أول مهامها حصر المشكلة على مستوى الغرف الصناعية المكونة للقطاع الصناعى فى الدولة ووضع خطة عمل لمساعدت البنوك والصناع للوصول إلى تسويات عادلة .

إن مناخ الاستثمار يعانى من المشاكل الكثير ... بل وفقد الكثير من عناصر الجذب ... وكان لمشكلة التعثر وعدم حلها وسلبيات قرار تجريم - العمل الاقتصادى والمطاردة البوليسية لرجال الأعمال أن شوهت الصورة تماماً لكل عمل شريف وأطاحت بكل أمل فى جذب استثمار جديد .

وقد استغلت دول الجوار هذا الجو المضطرب لمناخ الاستثمار ... لتجتذب رؤوس الأموال المصرية والعربية لنقل نشاطها خارج مصر - وهذا ما تؤكده البيانات والإحصائيات حيث احتلت مصر المركز رقم ١٤ بين الدول العربية الجاذبة للاستثمار والمركز رقم ١٦ بين دول إفريقيا كما أن مؤشرات أرقام الاستثمار فى تراجع مستمر وبشكل خطير سنة بعد أخرى مما يؤدى إلى زيادة معدلات البطالة وهجرة رؤوس الأموال المصرية .

بل هناك مكاتب فى القاهرة الآن تسوق للمناطق الحرة فى الدول العربية ... مع تقديم كافة المميزات والتسهيلات للمستثمرين المصريين لنقل نشاطهم إلى خارج مصر .

فإذا لم تسارع الحكومة لعلاج هذا الوضع المضطرب فى مناخ الاستثمار الصناعى ... واستصدار قرار بوقف أو تعليق الأحكام التى صدرت ضد رجال الصناعة وأتاحت فرصة من أجل التسوية بدون ضغط أو إرهاب وترهيب... وحتى تكون التسوية واقعية وليست مؤقتة ... لأن ذلك لن يؤدى إلى حل بات لمشكلة المتعثرين بل هو تأجيل للمشكلة لسنوات قادمة تكون قد ازدادت تعقيداً .

إننا نريد فلسفة تقود الخط الاقتصادى مهما كانت الخسائر المالية لأنه فى إنقاذ مصنع واحد من الغلق فلن يعوض الدولة حبس صاحبه ولو عشرات السنين .

إن القروض والتسهيلات الائتمانية منحت لرجال الصناعة فى ضوء دراسات قبلتها البنوك وأصبح البنك ورجل الصناعة طرفين فى عقد اقتصادى ينتج عنه ربح وخسارة لقد حصلت البنوك على نصيبها من الأرباح فى سنوات الرواج وعليها أن تتحمل نصيبها فى الخسارة فى سنوات الكساد هذا هو منطق الحق والعدل وإلا تحولت عقود البنوك إلى عقود إذعان من طرف واحد .

السادة ضيوفنا من رجال البنوك .

إنكم أمام صناع شرفاء وضعتهم الظروف العامة فى مواقف صعبة وسيئة ... ليس لهم فيها خيار ... والآن يعيشون مهددون بالسجن وبالمطاردة من مصانعهم وبيوتهم ... فلابد أن تتضافر الجهود من أجل إيجاد حل لهذه الظاهرة ... والتى انتشرت وأصبحت ظاهرة عامة تسىء إلى اقتصاد الدولة... ويضيع أمامها كل جهد خلاق من أجل التنمية والتقدم ... وهذا ما أكدته محكمة القيم فى أحد أحكامها الخاصة بأحد رجال الأعمال ... من أصحاب الشركات حيث ورد بحيثيات الحكم .

(إن المشرع لم يقصد بفرض الحراسة أن تكون وسيلة انتقام وتشف ... أو أسلوب تحكم وتسلط كما أن الحراسة ليست وسيلة لتحصيل الديون ... بل إن تعثر المدينين جاء نتيجة لسوء الحالة الاقتصادية بالسوق والانخفاض الحاد فى قيمة الجنيه المصرى وزيادة الرسوم الجمركية على المعدات مما لا ينم عن قصدهم الإضرار بأموال البنوك ... وبالتالى يكون فرض الحراسة قد جاء على غير سند من القانون وأن لجوء البنوك للمدعى الاشتراكى ليس إلا وسيلة للضغط على أمل تحصيل ديونها عن طريق فرض الحراسة) .

وهذا يؤكد أنه ليس فى فرض الحراسة أو تقييد الحريات السبيل الوحيد لتحصيل الديون .

ونحن نشيد بجهود الأستاذ / حسين عبدالعزيز رائد التسويات فى مبادرته الشجاعة فى حل الكثير من المشاكل لكثير من رموز الصناعة وإجراء العديد من التسويات ... وعلى رأسها التسوية الجريئة لرجل الصناعة أحمد بهجت ... والتى كان فى نجاحها الحفاظ على هذا الصرح الصناعى الكبير ... والحفاظ على آلاف العمال من التشرد إذا حدث لا قدر الله توقف لهذه المصانع

كما قام بقيادة تسوية رامى لكح مع عدد من البنوك باستثناء بنك واحد .
وكلنا أمل أن تنال المصانع الصغيرة والمتوسطة ذات العمالة الكثيفة والمديونية الأقل حجماً نفس الاهتمام .
كما أننا نأمل من الأستاذ شاهين سراج الدين والذى تسلم تركة ثقيلة من المنشآت الصناعية المتعثرة ... ومن الطبيعى أن يصاب البنك فى أكبر نسبة من عملائه الصناعيين ... إذا ما تعرضت الصناعة للخطر - فالتسويات فى البنك لها أوضاع خاصة وتحتاج لقدر من المرونة والشجاعة فى اتخاذ قرارات سريعة للنهوض بالصناعة من جديد .
كما أننا نطالب اتحاد البنوك من خلال أمين عام الاتحاد ... الأستاذ أحمد قورة فى وضع قواعد عامة موضوعية وضوابط تساعد وتسرع فى عمليات التسوية.
إننا مع بداية عام ٢٠٠٥ نتمنى أن يكون عام التسويات و أن تكثف الجهود كل الجهود فى سبيل إنهاء مشاكل المتعثرين فى هذا العام ... وأن تعمل جميع اللجان التى تتبنى هذا العمل الخلاق بفاعلية فى سبيل سرعة إنقاذ الصناعة المصرية ... وإنقاذ آلاف العمال وإنقاذ اقتصاد مصر أولاً وأخيراً .
ولقد اتخذ البنك المركزى خطوات بناءة تساعد فى حسم هذه المشكلة ... بإصداره أخيراً القرار رقم ٢١١٩ لسنة ٢٠٠٤ والذى بمقتضاه .
تقرر إنشاء وحدة فى كل بنك للتعامل مع الديون المتعثرة ويقابلها بالبنك المركزى وحدة تختص بوضع خطة قومية للتعامل مع الديون المتعثرة ومتابعة تنفيذها ومراقبة التزام البنوك بها.
ولقد فتح القرار باب التحكيم التفاوضى ... حيث سمح لكل من البنك والعميل المتعثر أن يتقدم بطلب إلى وحدة متابعة الديون المتعثرة والتوفيق أو التحكيم بشأن الدين وبشرط أن تجاوز قيمته الحد الذى يحدده البنك المركزى وقد تحدد مبدئياً ٥٠ مليون لكل بنك بالنسبة للعميل الواحد .
وستقوم الوحدة فور تلقى الطلب ودراسته أن تدعو البنك إلى الاجتماع مع عميله برعايتها لاقتراح السير فى إجراءات التوفيق أو التحكيم .
وقد أجاز فى حالة تعدد البنوك الدائنة لذات العميل الواحد أن تتولى وحدة المتابعة بالبنك المركزى مهمة التنسيق بينها ... ووضع الإطار العام للتعامل مع العميل المتعثر .
وجاء بالقرار أن التوفيق بناء على مشارطة اتفاق ... يبرم بين البنك أو مجموعة البنوك الدائنة وعميلها المتعثر وفقاً للنظام الذى تضعه وحدة متابعة الديون المتعثرة .
وتتضمن المشارطة تشكيل هيئة التحكيم من ثلاثة أو خمسة أعضاء من بين ذوى الخبرة القانونية والمالية والائتمانية .
وتعتبر قرارات هيئة التحكيم بأغلبية أعضائها قرارات نهائية بهذا يكون البنك المركزى بدأ بأخذ دوره الحقيقى والغائب منذ سنوات طويلة ... عن ساحة المتعثرين تاركاً الأمر تتجازيه الأهواء بين المتعثرين والبنوك ... بدون ضوابط وحدود لإنهاء هذه المشكلة التى باتت تهدد بحق مستقبل الصناعة فى مصر .
إننا نكرر ونناشد الجهاز المصرفى الالتزام بأن يكون عام ٢٠٠٥ عام التسويات للمتعثرين ويوضع من الخطط ما يحقق هذا الهدف ... وهذا لا يتأتى إلا بتفعيل دور وحدة التعامل مع الديون المتعثرة فى جميع البنوك والتى نص عليها قرار البنك المركزى ... على أن يسارع كل بنك باستدعاء المتعثرين من عملائه دون تركهم لغول الفوائد التراكمية والتى تقضى على كل أمل فى التسوية .
إننا نناشد البنك المركزى فى سرعة تشكيل وتفعيل لجان التحكيم ... وأن يضع آليات منفصلة تماماً للتظلمات لحل المشاكل الفردية بصرف النظر عن حجمها الناتجة عن تعسف وتسلط بعض المسئولين بالبنوك .
كما نناشد البنك المركزى أن يصدر من التعليمات ما يبعث الحياة من جديد فى المشروعات المتعثرة وبخاصة بما يتعلق بالتعامل من جديد مع البنوك ... من خلال البيان المجمع للمتعثرين والذى يقف حائلاً فى أى تعامل جديد من أجل توفير الخامات للمصانع ومن أجل ضمان التشغيل ■

نحو استراتيجية ملائمة للبحث السلوكى فى مجال المحاسبة الضريبية بالتركيز على سلوك الممول

دكتور
محمد عباس بدوى
أستاذ المحاسبة والضرائب
عميد كلية التجارة بدمنهور

١ـ مقدمة البحث :

تؤدى الضرائب دوراً اقتصادياً واجتماعياً وسياسياً مهما فى جميع بلاد العالم على اختلاف أنظمتها ، كما تستخدم كأداة مهمة فى عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية ويتوقف نجاح السياسة الضريبية على النظام الضريبى وسلامة مقوماته المختلفة ، ويقوم النظام الضريبى على الدور الذى تؤديه السلطة التشريعية والإدارية التنفيذية الضريبية والهيئة القضائية الضريبية وتعتبر المحاسبة الضريبية جوهر النظام الضريبى وتلازمه فكراً وتطبيقاً ، فهى التى تقدم معايير قياس المادة الخاضعة للضريبة ، والأسس التى تقوم عليها عملية تحديد الضريبة ، وأدوات توصيل المعلومات بين الجهات صاحبة الشأن ويختلف دور المحاسبة الضريبية باختلاف أنواع الضرائب التى يتكون منها النظام الضريبى للمجتمع المعين ودرجة تقدم المحاسبة فى هذا المجتمع .

١/١ ـ مشكلة البحث :

ظهر منذ بداية السبعينات رأى يوجه نظر الباحثين فى مجال المعرفة المحاسبية إلى ضرورة الاهتمام بالمتضمنات السلوكية للسياسة الضريبية لقياس أثر قانون ضريبة الدخل على الأفراد والشركات والممولين بصفة عامة ، وذلك لضمان السيطرة على النظام الاقتصادى والاجتماعى .

وتهدف السياسة الضريبية إلى تحقيق أهداف اقتصادية ومالية واجتماعية وذلك من خلال النظام الضريبى الذى يشتمل على نظام محاسبة الضريبية وتؤدى المحاسبة الضريبية دورها عبر عمليات توصيل معلومات لأطراف متعددة ذات أهداف مختلفة ، ولهذا فإن ضمان فعالية النظام الضريبى يستوجب مراعاة المتضمنات السلوكية التى ترتبط بعناصره وأطرافه ، سواء عند صياغة القوانين والتشريعات الضريبية أو بالنسبة للجهات المرتبطة بالتنفيذ أو المتعلقة بالممولين الخاضعين للضريبية أو الهيئات القضائية التى تفصل فى المنازعات فطالما تؤثر السياسة الضريبية بالفعل فى سلوك الأفراد فى جميع مراحلها ، فإنه يجب أن يتم

توصيل أهدافها بطريقة يفهمها جميع المتأثرين بها ويعنى ذلك أن المفاهيم والخصائص السلوكية للأفراد تفيد فى تكوين التصور الفكرى الملائم للأهداف التى يخدمها النظام الضريبى ، بحيث يتم تفضيل سياسة ضريبية معينة على البدائل الأخرى المتاحة واختيار تلك السياسة التى تؤدى إلى إثارة دوافع سلوكية إيجابية تزيد من فرصة تأثيرها على اتجاه ومدى سلوك الأفراد ، سواء أكانوا الممولين الخاضعين لها أو المحاسبين باعتبارهم الأفراد الذين يتولون مهمة قياس المادة الخاضعة للضريبة.

ولما كانت الضريبة إلزامية على أفراد المجتمع طبقاً للقوانين والقواعد التى يتم اعتمادها من السلطة التشريعية ، فإن للمحاسب دور مهم ، حيث يمكنه المشاركة فى مراحل إعداد هذه القوانين والقواعد بما يقدمه من توصيات وتوضيحات حول عوامل التحفيز و الإحباط فى النظام المحاسبى الضريبى ، حيث يبرر كيفية تأثير السياسة الضريبية على سلوك الأفراد فى الإفصاح عن المادة الخاضعة للضريبة وبحيث يمكن لمتخذ القرار فى مرحلة التشريع تعديل مواد القانون الضريبى أو إلغائها إذا ما لم يكن من الممكن تحقيق الهدف المرغوب من وراء إصدارها .

ويجد المتتبع للدراسات فى مجال المعرفة المحاسبية أنه حتى نهاية الستينات لم تحظ دراسة الآثار والمتضمنات السلوكية للمحاسبة الضريبية بالاهتمام المناسب من جانب المحاسبين ، بالرغم من تزايد اهتمام الاقتصاديين بهذا الموضوع منذ أن قدم كل من Orcutt & Orcutt بحثهما التجريبى الذى نشر عام ١٩٦٨ .

٢/١ ـ أهمية البحث ودوافعه :

تتمثل أهمية البحث فى توجيه إهتمام المحاسبين نحو دراسة وتحليل وتقييم المتضمنات السلوكية لنظام المحاسبة الضريبية اعتبارها من أهم أنظمة المعلومات التى ينطوى عليها النظام الضريبى ، والذى يحمل فى طياته عوامل تحفيز وعوامل إحباط توثر بالفعل على سلوك الأفراد ، كما أنه يدفع من ناحية أخرى لأنماط معينة من السلوك فى تحوير المعلومات Informatiom Inductance أو إخفائها بغية تحقيق أهداف معينة خاصة تتوافق مع أهداف هؤلاء الأفراد فى زيادة منفعتهم من دخولهم بعدم سداد الضريبة الحقيقية الواجبة عليهم .

وبالرغم من هذا فإنه غالباً ما تتم الموافقة على قوانين الضرائب التى تحكم النظام الضريبى فى دولة ما بواسطة السلطة التشريعية فى ضوء مراعاة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة ، وذلك دون إعطاء الاهتمام الكافى لما قد تسببه هذه القوانين من آثار سلوكية قد تساعد أو لا تساعد فى تحقيق الأهداف التى يسعى

النظام الضريبى إلى تحقيقها ، ولذلك يكون من المفيد اختيار سلوك الممولين قبل إصدار قانون ضريبى معين ، فإذا كانت ردود أفعال واستجابة الأفراد لا تتوافق مع السلوك المتنبأ به والمرغوب فيه ، فإنه يجب تعديل أحكام القانون أو حتى عدم إصداره .

ومن ناحية أخرى ، فإن مرحلة تنفيذ القانون الضريبى تحتاج أيضاً إلى التعرف على آثاره السلوكية وتقييم فعالية أنواع الحوافز الضريبية المرتبطة به ، وتأثيرها على كل من عملية تخصيص الموارد وعلى السلوك الفردى ، حيث أن الأثر السلوكى غير الملائم الناتج عن تطبيق المحاسبة الضريبية لقانون ضريبى معين يترتب عليه أثر اقتصادى غير ملائم أيضاً على مستوى الاقتصاد فى مجموعه .

وبالنسبة لدوافع البحث فهى تتمثل فى اهتمامات الباحث الذاتية بدراسات المحاسبة الضريبية بصفة عامة ، وبالدور الذى يؤديه نظام المحاسبة الضريبية فى إطار النظام الضريبى لإنجاح هذا الدور من حيث كفاءته وفعاليته ، ويدخل فى نطاق هذا الاهتمام دراسة العوامل السلوكية المختلفة والتى ترتبط بعمليات توصيل المعلومات خلال النظام الضريبى وفرعه موضوع الاهتمام وهو نظام المحاسبة الضريبية ، وهو مجال لم يحظ بالكثير من الدراسات بالرغم من أهميته وخصوصاً بالنسبة لجمهورية مصر العربية فى المرحلة الحالية وهى مرحلة التوجه نحو تطبيق نظام الضريبة الموحدة .

٣/١ ـ هدف البحث وحدوده :

يهدف هذا البحث ـ بصفة أساسية ـ إلى اقتراح استراتيجية ملائمة للبحوث السلوكية فى مجال المحاسبة الضريبية بحيث تساعد فى تشكيل منهج يفيد فى تطوير البحوث فى هذا المجال الحيوى للبحث المحاسبى ، والذى يسعى إلى زيادة فعالية الوظيفة المحاسبية فى المجال الضريبى ، وذلك من خلال امتداد البحث المحاسبى إلى دراسة وتحليل وتقييم المتضمنات السلوكية الإيجابية والسلبية للمعلومات التى يوفرها نظام المحاسبة الضريبية بغية ترشيد الممارسة العملية عن طريق استبعاد الممارسات الضريبية غير الملائمة ، وتضييق فجوة الخلاف بين كل من الأطراف التى تؤثر وتتأثر بنظام المحاسبة الضريبية ، فمن خلال الاستعانة بمفاهيم علم السلوك يمكن للمحاسبة أن توفر المعلومات التى تكشف عن الآثار الإيجابية والسلبية المتوقعة كرد فعل سلوكى للضريبة بما يكفل السيطرة على السياسة الضريبية لتحقيق أهدافها ، وهو ما يضيف إلى ما قامت به المحاسبة من قبل من حيث استعانتها بالجوانب المختلفة لعلم السلوك فى المجالات التى ترتبط بالمحاسبة سواء

فى مجال اتخاذ القرارات أو إنتاج المعلومات أو مجال المحاسبة المالية والمراجعة .

ويدرك الباحث أهمية الأبعاد السلوكية للضريبة والنظام الضريبى على الأفراد والمجتمع والاقتصاد القومى والمالية العامة للدولة ، ويرى أن هناك مجالاً يتضمن الجوانب السلوكية المرتبطة بالمحاسبة الضريبية سواء كانت تلك الجوانب مرتبطة بأفراد المجتمع من ممولين وعاملين بالإدارة الضريبية التنفيذية أو القضائية أو التشريع الضريبى ، إلا أنه يحصر نطاق بحثه فى دراسة المتضمات السلوكية فى مجال المحاسبة الضريبية فيما يختص بجانب الممولين ولذلك يرى أنه لا تكون هناك ثمة تجاوز عندما يذكر أن هذا البحث يقع فى إطار ما يمكن أن نصطلح على تسميته «المحاسبة الضريبية السلوكية Behavioral Tax Accounting »

٤/١ ـ خطة البحث :

لتحقيق أهداف هذا البحث تم تقسيمه إلى ستة أقسام ، عرض الباحث فى القسم الأول مقدمة البحث ، ويخصص الأقسام الباقية على النحو التالى : ـ

خصص القسم الثانى لإلقاء الضوء على دور الدراسات السلوكية فى مجال المحاسبة الضريبية ، حيث أبرز أهمية ومبررات الاستعانة بالمفاهيم السلوكية فى هذا المجال ، ويتناول القسم الثالث عرض لبعض الإسهامات السلوكية التى تناولت تحليل المتضمنات السلوكية لقرار إفصاح الممول عن الدخل الضريبى بغية استقصاء أهم المتغيرات السلوكية التى تؤثر على هذا القرار وتتأثر به ، وفى القسم الرابع يقوم الباحث بتقييم الوسائل البحثية التى اعتمدت عليها الإسهامات التى تم عرضها فى القسم الثالث ، وذلك للانتقال إلى القسم الخامس الذى يقدم الباحث من خلاله تصوره للاستراتيجية الملائمة للبحث السلوكى فى مجال المحاسبة الضريبية ، أما القسم السادس والأخير فيختص بعرض وخلاصة البحث وما توصل إليه من نتائج .

٢ ـ مبررات استخدام المفاهيم السلوكية فى مجال المحاسبة الضريبية :

ينطلق امتداد البحث المحاسبى الضريبى إلى مجالات المعرفة السلوكية من محاولة الإجابة عن التساؤل الخاص عما إذا كان للسياسة الضريبية جوانب أو متضمنات سلوكية تؤثر على أداء وظيفة المحاسبة الضريبية أم لا ، ويشير الواقع العملى إلى أن السياسة الضريبية تؤثر بالفعل على سلوك الأفراد بطريقة أو بأخرى ، فعلى سبيل المثال ، أشارت إحدى الدراسات إلى أن فرض ضريبة الأيلولة فى الولايات المتحدة الأمريكية سنة ١٩٠٧ كانت من ضمن الأسباب الرئيسية التى أدت إلى إحداث تغيير فى شكل الثروة فى المجتمع الأمريكى ، حيث عمد أغنياء أفراد هذا

المجتمع إلى تحويل ثرواتهم إلى أشكال أخرى للثروة لا تخضع لضريبة الأيلولة ، كما أشارت دراسة أخرى إلى أن قرار الإفصاح عن الدخل الضريبى يعتمد أساساً على المتغيرات الشخصية والإدراكية والنفسية للممول .

ونتناول فى هذا القسم من البحث دراسة مبررات استخدام المفاهيم السلوكية فى مجال المحاسبة الضريبية على نحو ما سيرد فى الثلاث فرعيات التالية :ـ

١/٢ ـ المحاسبة الضريبية أحد فروع المعرفة الإنسانية :

تعتبر المحاسبة الضريبية أحد فروع المعرفة الإنسانية التى اعتمدت على مصادر مختلفة استمدتها من بعض فروع علم المحاسبة أو المراجعة ، ومن علوم الاقتصاد والمالية العامة والقانون والتى تهتم بتنظيم السلوك الإنسانى فى مجال مساهمة الأفراد فى النفقات العامة اللازمة لقيام الدولة بأنشطتها ، ومن ثم تحديد آثار هذا السلوك على الظواهر الاقتصادية والاجتماعية التى يتعامل معها لذلك يكون من الضرورى أن يتلاءم نظام المحاسبة الضريبية مع جميع الظروف والمؤثرات البيئية بما فى ذلك احتياجات ورغبات وقدرات وإمكانيات الأطراف المتأثرة والمؤثرة فى هذا النظام ، ولما كانت القيم تعد وفقاً لمفهوم علم السلوك أحكاماً عامة تمثل ما يرغبه الأفراد من معتقدات وأهداف ومعايير تتعكس على أفراد المجتمع فى شكل اتجاهات ودوافع ونظم اجتماعية تظهر فى التفضيلات الاجتماعية عند إجراء عمليات الاختيار بين البدائل المتاحة ـ فإنه لابد من وجود معايير سلوكية يسترشد بها المهتمين بتصميم النظام الضريبى عند الاختيار بين السياسات الضريبية البديلة المتاحة ، وحيث تعتبر المحاسبة الضريبية أحد العلوم الإنسانية التى تهتم بتوفير المعلومات الملائمة لأغراض قياس العبء الضريبى ، فإنه يكون من المفيد إلقاء الضوء على أهم القيم المرتبطة بقياس هذا العبء والتى تمثل آليات يتشكل خلالها سلوك الأفراد ودوافعهم وردود أفعالهم تجاه ما يقع عليهم من عبء ضريبى.

ولما كان المبرر الذى انطلقت منه البحوث السلوكية فى مجالى المحاسبة المالية والإدارية هو أن المحاسبة تقع فى دائرة العلوم السلوكية ، فإن هذا المبرر يكشف عن الحاجة إلى دراسة المتضمنات السلوكية فى مجال المحاسبة الضريبية ، الأمر الذى أدى إلى قيام جمعية المحاسبة الأمريكية بتخصيص إحدى جلسات اجتماعها السنوى لعام ١٩٨٧ لمناقشة بعض البحوث فى مجال المحاسبة الضريبية والتى تضمن البعض منها دراسة المشكلات السلوكية فى هذا المجال .

٢/٢ ـ النظام الضريبى أحد نظم الاتصال ذات التأثير على السلوك الإنسانى :

يعتبر النظام الضريبى وسيلة لتحقيق أهداف معينة ، وتتحد كفاءته على أساس مدى تأثيره على سلوك الخاضعين له سواء أكانوا أفراداً أو جماعات ، وحتى تؤثر الضريبة فى سلوك الخاضعين لها فى الاتجاه المرغوب فيه ، فيجب أن تكون ملائمة لاحتياجاتهم واتجاهاتهم ومعتقداتهم ولو نظرنا إلى النظام الضريبى كوحدة واحدة ، فإننا نجد أنه يتضمن العناصر الأساسية لنظام الاتصال والتى تشتمل على ما يلى :ـ

(أ) المرسل (المصدر) :

ويتمثل فى الهيئة التشريعية التى تقوم بصياغة واعتماد القوانين الضريبية باعتبارها مصدر الرسالة الموجهة ، التى يجب عليها صياغة الرسالة التى يتضمن محتواها الخصائص الهامة للنظام الضريبى بالشكل الذى يستطيع معه المستقبل استيعاب ذلك المضمون دون غيره .

(ب) الرسالة :

تتمثل فى مواد ونصوص القانون الضريبى الذى يستخدم مفاهيم ومصطلحات تمثل اللغة المشتركة بين جميع الأطراف التى تتعامل مع النظام الضريبى ، ومن ثم يجب أن تكون لغة الاتصال مفهومة من جانب المرسل والمستقبل ، وإلا اتصف القانون الضريبى بالتعقيد الذى يؤدى إلى عدم الالتزام غير المتعمد سواء من جانب المستقبل أو قناة الاتصال .

(جـ) قناة الاتصال :

وتتمثل فى الإدارة التنفيذية الضريبية (مصلحة الضرائب) التى تتولى مهمة توجيه الرسالة وتطبيق القانون الضريبى بهدف تحديد وعاء الضريبة وربط الضريبة المستحقة على المكلف بها طبقاً للقواعد والأسس التى وردت بالرسالة .

(د) المستقبل :

ويتمثل فى الممول الخاضع للقانون الضريبى ، ويعتبر من أهم عناصر الاتصال فى النظام الضريبى سواء عندما ننظر إليه كوحدة أو عندما ننظر إليه كأنظمة فرعية ، ويجب أن يكون المستقبل قادراً على تحليل الرسالة بنفسه أو بمساعدة غيره بما يضمن حصوله على المعلومات التى يحتاج إليها ، وهو يقوم بتفسير الرسائل طبقاً لاتجاهاته لأنه ـ بصفة عامة ـ كلما كانت اتجاهات المستقبل نحو المصدر موجبة (الاستجابة للخضوع للضريبة) ، فإن الاتصال يكون أكثر كفاءة عنه فى حالة ما إذا كانت هذه الاتجاهات سالبة .

كما أنه من الممكن أن نجد العديد من أنظمة الاتصال الفرعية خلال أداء النظام الضريبى لوظائفه ، لا سيما ما يرتبط منها بالمحاسبة الضريبية ، وسوف نتناول هذه الأنظمة بتفصيل ملائم فى القسم الخامس من هذا البحث .

ويساهم البحث السلوكى فى الكشف عن العوامل التى تحدد كفاءة النظام الضريبى كنظام اتصال تأثيرى سواء تلك المرتبطة بمحتوى الرسالة أو بعلاقاتها بالمستقبلين لها ، حيث يجب أن تتوافق طريقة عرض الرسالة ومحتواها مع الاستخدامات والاتجاهات المتوقعة لمستقبليها .

فطالما يتضمن النظام الضريبى المقومات التى تساعد على التأثير فى سلوك المتعاملين معه . فإن محاولة تفسير هذا السلوك بما يستند إليه من عوامل سلوكية يساعد على معرفة كيفية استخدام المعلومات التى ينتجها النظام المحاسبى الضريبى وتأثيرها على السلوك الإنسانى . فمثلاً تساهم المفاهيم السلوكية فى توضيح ما إذا كان يمكن افتراض رشد متخذى القرارات بما يسمح بتحديد استخدامات وأهداف مفترضة لهم ، ومدى إمكانية التنسيق بينها طبقاً للأهمية النسبية لكل منها ، والتى يمكن على أساسها صياغة القوانين والقواعد الضريبية التى تنطوى على توليد بواعث وحوافز واتجاهات تخدم الأهداف المختلفة وفقاً لأهميتها النسبية ، ويعنى ذلك أن دراسة المتضمنات السلوكية للنظام الضريبى تميزه من مجرد كونه تطبيقاً جامداً إلى اعتباره نشاطاً يؤثر فى سلوك الأفراد ، ويتحدد معيار فعاليته فى النهاية على أساس مدى تأثيره على سلوك المتعاملين معه ، وبهذا ينطوى النظام الضريبى على اتجاه نفعى يؤدى إلى تحفيز الأفراد والجماعات على تحقيق الأهداف التى يسعى إلى تحقيقها . ومن أجل ذلك يقع على المحاسبين - باعتبارهم الأفراد القائمين على إعداد النظام المحاسبى الذى يعتمد عليه فى تحديد الدخل الضريبى مهمة توفير المعلومات الضرورية حول الخصائص السلوكية لجميع المتعاملين مع النظام الضريبى بما يساعد على إيجاد الثقة المتبادلة بين الممولين والإدارة التنفيذية الضريبية ، وتقييم فعالية أنواع الحوافز الضريبية المختلفة وتأثيرها على عملية إعادة توزيع الدخول والثروة والموارد ، وعندما يقدم المحاسب المعلومات المفسرة لسلوك متخذى القرارات الضريبية والمتأثرين بها ، فإنه بذلك يؤدى دوراً فعالاً وإيجابياً فى الاختيار من بين السياسات الضريبية البديلة .

٣/٢ ـ البعد الاجتماعى للنظام الضريبى :

لم تعد وظيفة الضرائب تتوقف على حد كونها أداة لتمويل الخزانة العامة بل امتدت إلى النمو المتزايد لاحتياجات المجتمع لتحقيق أهداف أخرى ، منها أهداف ذات أبعاد اجتماعية ترتبط بعدالة توزيع الدخول وزيادة التوظف ، وتطوير بعض الأنشطة الاجتماعية ، وتنمية القيم الأخلاقية لأفراد المجتمع .

وعلى ذلك فإن النظام الضريبى يتضمن المقومات التى تسهل من أداء الوظيفة الاجتماعية للدولة بما يحقق الرفاهة الاجتماعية ، ويمكن تطويعه لتحقيق وتوجيه الأهداف الاجتماعية المنشودة ، وطالما يدعو البعض أن النظم بصفة عامة هى وسائل الثقافة لإشباع حاجات الإنسان ، فإن النظام الضريبى بوصفه أحد هذه النظم يجب أن يساعد على تحقيق ذلك ، ويؤدى الاستعانة بالمفاهيم السلوكية إلى توضيح علاقة النظام الضريبى بالاحتياجات والقدرات الاجتماعية الفردية والجماعية لجميع الأطراف المتعاملة معه ، وذلك بما يسهم فى تحقيق الرفاهة العامة للمجتمع بمظهريها المادى والمعنوى ، حيث يختص المظهر المعنوى منها بمشاعر الفرد وحاجاته ودوافعه الداخلية التى تفسرها النظريات السلوكية والنفسية التى تهتم بتحليل العوامل الداخلية الخاصة بالفرد والمؤثرة على سلوكه ، ولا يوجد تعارض بين استخدام هذه المفاهيم وتطبيق المفاهيم الاقتصادية التى تسهم فى تحقيق المظهر المادى للرفاهة داخل إطار النظام الضريبى ، على أساس أن مخاطبة الحاجات المادية والمعنوية معاً يزيد من احتمالات تأثير النظام الضريبى ويساعد على أن يكون معيار الاختيار بين السياسات الضريبية البديلة هو مدى إسهامها فى تحقيق أهداف الفرد والمجتمع ، وعلى ذلك يمكن القول بأن الاستعانة بالمفاهيم السلوكية يحقق الاتساق والتوازن بين الآثار الاجتماعية المادية والمعنوية بما يؤدى إلى الوفاء بالأهداف الاجتماعية للضريبة.

يخلص الباحث مما تقدم إلى أن التقارب المنطقى فيما بين مهنة المحاسبة والمراجعة من ناحية ، والجهات القائمة على تطبيق القانون الضريبى فى بيئة الأعمال من ناحية أخرى ، يجعل المحاسبون مؤهلين أكثر من غيرهم للقيام ببحث المتضمنات السلوكية للضريبة ، وذلك بهدف تحقيق التوازن والاتساق بين أهداف ومطالب جميع الأطراف المؤثرة والمتأثرة بها ، ومن ثم قبولهم للنظام الضريبى فى إطار التطبيق العملى له ، ولا سيما وأن المحاسبة الضريبية تمثل الركن الجوهرى فى النظام الضريبى ولها أبعادها السلوكية التى تمس جميع أطراف هذا النظام .

٣ ـ عرض لبعض الإسهامات السلوكية فى مجال الإفصاح والالتزام الضريبى :

يرتبط الإفصاح والالتزام الضريبى بصورة مباشرة بالمحاسبة الضريبية ، وإذا ما سلمنا ـ وهذا منطقى ـ بأن نظام المحاسبة الضريبية يعتمد على البيانات التى تمثل أهم مدخلاته ، فإن المصدر الأساسى لحالة تقدير معينة مرتبطة بممول معين إنما تتمثل فيما يقدمه هذا الممول

من بيانات تمس جوهر نشاطه وتوفر الأسس والعوامل المختلفة التى يستطيع الفاحص الضريبى أن يبنى عليها تقديراته بغية الوصول إلى تحديد الضريبة واجبة السداد .

ويصف الإفصاح الضريبى قيام الممول اختياراً وطواعية بتقديم البيانات التى توضح التفاصيل اللازمة لتأكيد صحة نتائج الأعمال أو الأحداث أو التصرفات كما يجب أن يتضمن الإفصاح الضريبى تقديم البيانات الأخرى الخاصة بالممول والتى ترتبط بظروفه الاقتصادية والاجتماعية ، فما الذى يدفع هذا الممول إلى الإفصاح الملائم لإعداد التقديرات اللازمة بمعرفة الإدارة الضريبية ؟ .

لا شك أنه الالتزام الضريبى من جانب الممول ، والذى يتشكل تبعاً لسلوكه وموقفه من القانون الضريبى المعين ومن إجراءات محاسبته ونتائجها ، فالالتزام موقف سلوكى يتكون لدى الممولويؤثر فى موقفه عند اتخاذ قرار الإفصاح الضريبى .

ويعتبر الإفصاح الضريبى من أهم العوامل التى تؤثر فى كفاءة وفعالية نظام المحاسبة الضريبى ، إذ يتوقف عليها صدق البيانات المقدمة من الممول والتى تعتبر الأساس الضرورى لإتمام عملية المحاسبة الضريبية .

ولقد ظهرت منذ أوائل السبعينات مجموعة من الدراسات التى استهدفت تحليل سلوك الممول عند اتخاذه لقرار الإفصاح عن دخله الخاضع للضريبة ، حيث ينعكس هذا القرار على ظاهرة عدم الالتزام الضريبى من جانب الممولين ، خاصة وأن هذه الظواهر أدت إلى انتساع الفجوة الضريبية Tax Gap ليس فقط فى الدول النامية بل أيضاً فى الدول المتقدمة ففى الولايات المتحدة الأمريكية قدرت الإدارة الضريبية (مصلحة الإيراد الداخلى Internal Revenue Service) هذه الفجوة بمبلغ ١٠٠ بليون دولار سنوياً ، وهو ما يكفى لتغطية عجز الموازنة الفيدرالية ، وذلك بالرغم من أن الولايات المتحدة الأمريكية من الدول التى تفاخر إدارتها الضريبية بارتفاع مستوى الالتزام الضريبى بها .

وباستقراء الدراسات التى استهدفت تحليل العوامل التى تؤثر فى قرار الإفصاح والالتزام الضريبى من جانب الممولين ، فإنه يمكن التفرقة بين ثلاث مجموعات من الدراسات : الأولى وهى الدراسات التى انتهجت المدخل النظرى Theoretial Approach ، والثانية وهى الدراسات التى اتبعت مدخل التجريب العملى أو الاختبارى Emperical Approach ، والثالثة وهى الدراسات التى استخدمت مدخل التجريب المعملى Experimental Approach ، ووفقاً لخطة البحث يعرض الباحث لبعض هذه الدراسات لاستقصاء ما خلصت إليه من نتائج ويؤجل تقييمها منهجياً للقسم الرابع

من هذا البحث ، وذلك على نحو ما سيرد فيما يلى :-

١/٣ - دراسات المجموعة الأولى (المدخل النظرى) :

وهى دراسات اعتمدت على نظرية المنفعة المتوقعة Expected Utility Theory فى دراسة سلوك الممول تجاه الإفصاح والالتزام الضريبى ، وتتفق هذه الدراسات على أن عدم الالتزام يعتبر قراراً يتم اتخاذه فى ظروف عدم التأكد ، ويرتكز على احتمالات اكتشافه من قبل الإدارة الضريبية ، ومن ثم توقيع الجزاءات التى يقضى بها القانون الضريبى .

ومن منطلق أن السلوك الفردى عادة ما يكون سلوكاً هادفاً ، فإنه فى المجال الضريبى يحاول الممول الرشيد تعظيم منفعة وتحقيق أقصى رفاهة من خلال تحقيق التوازن بين المنفعة المتوقعة من المزايا الناتجة عن إخفاء دخله الحقيقى عند إعداده لإقراره الضريبى (سلوك عدم الالتزام) ، وبين ما يتحمله من غرامات متوقعة نتيجة فحص ومراجعة إقراره الضريبى من قبل الإدارة الضريبية واكتشافها للدخل غير الظاهر بالإقرار (جزاءات عدم الالتزام) ، وسوف نتناول أهم دراسات هذه المجموعة فيما يلى :-

فتعتبر دراسة Allingham & Sandmo التى تم نشرها سنة ١٩٧٢ أول دراسة نظرية تناولت تحليل ظاهرة عدم الالتزام الضريبى استناداً على نظرية المنفعة المتوقعة ، وقد تبعتها دراسات Srinivasan سنة ١٩٧٣ التى تناولت نفس الظاهرة بتقديم نموذج تحليلى يستند أيضاً على نظرية المنفعة المتوقعة .

ويفترض نموذج نظرية المنفعة المتوقعة حصول الممول على دخل ثابت مقداره (1) ، ويحاول هذا الممول تعظيم منفعته المتوقعة بتحديد ذلك الجزء من الدخل الذى يتم الإفصاح عنه فى إقراره الضريبى ، ومقدار الدخل الذى يتم عدم الإفصاح عنه فى ذلك الإقرار ، ويوضح النموذج أنه إذا كان الممول يدفع ضريبة بمعدل [t] لكل مبلغ [D] المقدار الذى تم الإفصاح عنه ، وكان احتمال اكتشاف الإدارة الضريبية لمقدار الدخل غير الظاهر بالإقرار [P] ، فإن ذلك يعنى حدوث أحد الحالتين التاليتين:-

الحالة الأولى :

عند فحص ومراجعة الإقرار الضريبى من جانب الإدارة الضريبية تم اكتشاف ذلك الجزء من الدخل غير الظاهر فى الإقرار ، فى هذه الحالة يتعين على الممول دفع غرامة بمعدل [f] عن مبلغ الضريبة المستحقة على الدخل غير الظاهر بالإقرار ، وبذلك يتحدد الدخل المتاح للممول After Tax Income [î] بالنموذج التالى :-

$$\hat{I} = I - tD - \hat{f}t[I - D].$$

الحالة الثانية :

عند فحص ومراجعة الإقرار الضريبى من جانب

الإدارة الضريبية لم يتم اكتشاف ذلك الجزء من الدخل غير الظاهر فى القرار ، فى هذه الحالة يتحدد الدخل المتاح للممول [I] بالنموذج التالى : -

I = I - t D.

وعلى ذلك فإن تعظيم الممول لمنفعته المتوقعة - والتى يمكن التعبير عنها بدالة الدخل المتوقع EU [I] يتوقف على القرار الذى يتخذه بشأن مقدار الدخل [D] الذى يفصح عنه فى إقراره الضريبى ، ويتم التعبير عن دالة الدخل المتوقع بالنموذج التالى : -

EU [I] = pU [Î] + [1 - p] U [I].

وفى دراسة قام بها Beck & Jung وبهدف تطوير نموذج اقتصادى يعتمد على نظرية المنفعة المتوقعة ، أوضح الباحثان أن الغموض والتعقيد Complexity فى نصوص القوانين الضريبية ، والتغيرات المتكررة السريعة لبعض بنوده ، فضلاً عن الاحتمالات المتزايدة والمستمرة حول حدود التعديلات فى تلك البنود - يترتب عليها حالة من عدم التأكد تحيط بالممول عند اتخاذه لقرار الإفصاح عن دخله الضريبى .

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن الغموض والتعقيد فى القانون الضريبى ينعكس على سلوك الفرد الذى يحاول تعظيم منفعته المتوقعة قدر المستطاع استجابة لعوامل عدم التأكد المحيطة به ، وبذلك فإن عاملى الغموض والتعقيد فى القانون الضريبى لهما جوهرية على عدم التزام الممول غير المتعمد .

مما سبق يتضح أن الدراسات التى اعتمدت على المدخل النظرى لتحليل سلوك الممول تجاه الإفصاح والالتزام الضريبى باستخدام نظرية المنفعة المتوقعة خلصت إلى أن أى ارتفاع (انخفاض) فى درجة احتمال اكتشاف الدخل غير الظاهر بالإقرار الضريبى وأيضاً أى ارتفاع (انخفاض) فى معدل الغرامة ، سيترتب عليه زيادة (نقص) فى قيمة الدخل المعلن عنه فى هذا الإقرار ، لذلك فإن قرار الإفصاح والالتزام الضريبى يرتبط بعدد من العوامل تتمثل فى اتجاه الممول نحو تحمل المخاطرة ، احتمال اكتشاف عدم الالتزام وفرض غرامات معدل الضريبة ، مستوى الدخل الحقيقى ، بالإضافة إلى الغموض والتعقيد فى القانون الضريبى ،

٢/٣ - دراسات المجموعة الثانية (مدخل التجريب العملى) :

استهدفت هذه الدراسات التجريب والاختبار العملى لتحليل العلاقات بين سلوك الالتزام الضريبى للممولين ، وبين متغيرات السياسة الضريبية التى خلصت إليها الدراسات النظرية ، وذلك بغية التنبؤ بأنماط السلوك المتوقعة للممولين فيما يختص بظاهرة عدم الالتزام الضريبى رقد اعتمدت هذه الدراسات على البيانات المجمعة Aggregated Data التى يتم الحصول عليها من الواقع العملى .

ولما كانت البيانات التى

تعتمد عليها هذه الدراسات يجب أن تتصف بوثاقة الصلة بظاهرة الالتزام الضريبى وبدرجة من الثقة الملائمة لتحليل هذه الظاهرة ، فإن معظم دراسات هذه المجموعة اعتمدت على البيانات التى تعدها الإدارة الضريبية الأمريكية التى يوفرها برنامج قياس التزام الممول Taxpayer Compliance Measurement Program [TCMP] والذى يتم إعداده مرة كل ثلاث سنوات على أساس عينة عشوائية من الإقرارات الضريبية عددها ٥٠٠٠٠ إقرارا ، وذلك بهدف قياس ظاهرة عدم الالتزام من خلال التنبؤ بقيمة الدخل الضريبى التى تظهر بالإقرارات الضريبية الصحيحة .

وتعتبر الدراسة التى نشرها Clotfelter عام ١٩٨٣ هى أول دراسة عملية اعتمدت على بيانات برنامج قياس التزام الممول [TCMP] لبحث حساسية الالتزام الضريبى للتغير فى معدل الضريبة مع الأخذ فى الاعتبار بعض الخصائص المرتبطة بالممول مثل العمر والحالة الاجتماعية ومحل الإقامة .

وقد خلصت هذه الدراسة إلى وجود ارتباط بين معدل الضريبة ومقدار الدخل المعلن بالإقرار (الالتزام) ، حيث أوضحت أن مرونة معدل الضريبة الحدى بالنسبة للدخل المعلن بالإقرار تتراوح من ٠,٥١٥ إلى ٠,٨٤٤ ، ويعنى هذا أنه إذا كان معدل الضريبة ٤٠ ٪ مثلاً ، فإن تخفيض هذا المعدل بنسبة ١٠٪ لتصبح ٣٠ ٪ سيترتب عليه انخفاض متوقع فى الدخل المفصح عنه فى الإقرار بنسبة ٥٪ إلى ٨ ٪ .

ولما كانت دراسة Clot-felter لم تأخذ فى الاعتبار العقوبات التى يواجهها الممول فى حالة عدم الالتزام ، فإن Witte Woodbury ، قاما بدراسة عملية لتطوير نموذج الالتزام الضريبى بالاعتماد على بيانات برنامج قياس التزام الممول [TCMP] ، وذلك من خلال بحث أثر معدلات الفحص والمراجعة ومستوى العقوبات التى وردت بالقانون الضريبى الأمريكى - الصادر فى سنة ١٩٨٢ - على سلوك الممولين تجاه الالتزام الضريبى ، مع الأخذ فى الاعتبار بعض خصائص الممولين من حيث مصدر ومستوى الدخل ومستوى التعليم وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج منها أن الزيادة فى معدلات الفحص والمراجعة ، وكذلك الزيادة فى تشديد العقوبات يترتب عليهما زيادة الالتزام الضريبى ، وأن مستوى هذا الالتزام يزيد بزيادة مستوى الدخل ، ولكن بمعدل متناقص ، وأن الزيادة فى احتمال العقوبات المدينة يؤدى إلى انخفاض الالتزام الاختيارى Voluntary Compliance ، وقد أرجع الباحثان هذه النتيجة غير المنطقية إلى عدم معرفة وجهل الممولين بهذه العقوبات ، كما خلصت أيضاً إلى أن اتباع أسلوب الحجز من المنبع

يؤدى إلى زيادة الالتزام ، بينما اتباع أسلوب التحصيل من واقع الإقرار يؤدى إلى انخفاض مستوى الالتزام ، وأن المناطق التى تزيد درجة التعليم بين سكانها تنخفض فيها درجة الالتزام ، وكذلك الحال بالنسبة للمناطق ذات معدلات البطالة المرتفعة .

وفى تعليق على الدراسة السابقة ، أوضحت الدراسة التى قام بها Smith and Kinsey ، أنه بالرغم من استخدام القانون الضريبى للجزاءات كأداة للرقابة على عدم الالتزام ، إلا أن الواقع العملى يؤكد على اتساع فجوة عدم الالتزام الضريبى ، وقد نادت هذه الدراسة بأهمية استخدام مدخل إيجابى Positive Approach إذا كان الهدف طويلة الأجل هو زيادة الالتزام الاختيارى .

وذلك بالتحول من استراتيجية الردع Detection Strategy إى استراتيجية المنع Prevention Strategy ، حيث سيؤدى ذلك إلى زيادة ثقة الممولين فى القانون الضريبى ، ومن ثم الالتزام به وتقوم استراتيجية المنع على تقديم الإدارة الضريبية خدمات مجانية للممولين تساعدهم فى حل مشاكلهم الضريبية .

وفى دراسة قام بها Miliron & Daniel استهدفت تحديد العلاقة بين نصوص التشريع الضريبى وبين جودة (ايستجابة الممولين) نظام ضريبة الدخل فى الولايات المتحدة الأمريكية ، أوضحت أن أهم متطلبات التطبيق أن يتضمن التشريع الضريبى المقومات الأساسية التى تحقق له الشمول مع البساطة وحسن التنظيم ، بحيث يكون واضحاً دون غموض ولا تعقيد مما يسهل فهم مواده وأحكامه ولا يترك مجالاً للاختلاف فى التفسير واللبس من جانب الإدارة الضريبية أو الممولين ، خاصة وأن الضريبة كاقتطاع من دخل الممول بدون مقابل تجعل التشريع الضريبى من أدعى التشريعات التى تحتاج أن يتصف باليقين لكى لا يواجه الممول بحالة عدم تأكد عند اتخاذه لقرار الإفصاح عن دخله الضريبى .

وقد خلصت هذه الدراسة إلى وجود تأثير عكس لتعقيد نصوص التشريع الضريبى على سلوك الالتزام غير المتعمد من جانب الممولين ، حيث يخلق هذا التعقيد حالة من عدم التأكد لدى الممولين.

٣/٣ ـ دراسات المجموعة الثالثة (مدخل التجريب المعملى) :ـ

استهدفت هذه الدراسات الكشف عن المتغيرات السلوكية التى تمثل مثيرات ومحددات لدوافع الممولين تجاه ظاهرة عدم الالتزام الضريبى ، وذلك من خلال تصميم بعض التجارب المعملية لمواقف تربط بمشكلات ضريبية تتعلق بقرار إفصاح الممول عن دخله الضريبى ، وبذلك تكون قد اختلفت عن دراسات المدخل النظرى التى اعتمدت على افتراض الرشد الفردى كمفهوم سلوكى عام ، كما اختلفت عن دراسات مدخل

التجريب العملى الذى اعتمدت على البيانات التجميعية فى تحليلها لسلوك الممول تجاه الإفصاح والالتزام الضريبى .

فقد قام Spicer & Lee بتجربة معملية على ٥٧ طالباً لدراسة العلاقة السببية بين العدالة المالية Fisical In-equity ، من ناحية ، وقرارهم بشأن الدخل الضريبى الذى يفصحون عنه من ناحية أخرى.

وقد خلصت التجربة إلى أن سلوك الالتزام الضريبى يقل (إفصاح أقل للدخل الضريبى) بين الأفراد المشاركين فى التجربة الذين تم اخبارهم بأن معدل الضريبة بالنسبة لهم أكثر من المعدل بالنسبة للآخرين ، وقد حدث العكس (إفصاح أكبر للدخل الضريبى) بالنسبة للأفراد المشاركين فى التجربة الذين تم إبلاغهم بأن معدل الضريبة بالنسبة لهم أقل من المعدل بالنسبة للآخرين .

وقد برر الباحثان أن النتيجة الى وصلت إليها الدراسة ترجع إلى تفسير مفهوم عدم العدالة من منظور سلوكى ، حيث يفسر علماء السلوك أن عدم العدالة هو موقف يترتب عليه شعور بالغضب إذا كان عدم العدالة فى غير صالح الفرد ، وشعور بالذنب إذا كان فى صالحه ، لذلك عندما يدرك الممول بأنه ضحية لعدم العدالة المالية ، فإن شعوره بالغضب يترتب عليه زيادة المنفعة الحدية التى يستمدها من وحدة النقد الإضافية للدخل غير المفصح عنه فى الإقرار ، ومن ثم يزيد عدم التزامه الضريبى ، ومن ناحية أخرى ، عندما يدرك الممول بأنه مستفيد من عدم العدالة المالية ، فإن شعوره بالذنب يخفض من منفعته الحدية التى يستمدها من الدخل غير المفصح عنه ، ومن ثم يقل عدم التزامه الضريبى .

وقد قام Milliron بتجربة معملية على ٣٠ فرد من المنتظر أن يخدموا كمحلفين فى إحدى المحاكم فى ولاية لوس أنجلوس من خلال تقديم «سيناريو» لثلاثة عشر حالة ضريبية ، واستهدفت الدراسة تحليل مواقفهم من درجة تعقيد القانون الضريبى وتأثيره على قرار الإفصاح عن الدخل الضريبى وقد أوضحت الدراسة أنه ينبغى عدم النظر إلى مواد القانون الضريبى باعتباره مؤشراً مادياً يتم تفسيره بطريقة آلية روتينية ، بل يجب النظر إليها بوصفها حقائق قد يختلف تفسير مضمونها حسب إدراك مستخدميها ، ومن ثم ينبغى أن.تساعد نصوص التشريع الضريبى فى تهيئة الظروف والعوامل الملائمة للبيئة النفسية للممولين ، بحيث يقترب موضوع هذا التشريع مع احتياجاتهم ، وبما يحقق رضائهم عنه دون أن يؤثر ذلك على حصيلة الضرائب .

وقد خلصت هذه الدراسة الى نتيجتين على النحو التالى :-

النتيجة الأولى :

وهى وجود علاقة عكسية بين درجة التعقيد من ناحية وإدراك الممول للعدالة من الناحية الأخرى ، حيث يؤدى تخفيض درجة التعقيد فى نصوص التشريع الضريبى إلى زيادة إدراك الممول بتحقيق العدالة ، والتى تعد بدورها أحد العوامل المؤثرة والمحفزة على اتباعه لسلوك الالتزام تجاه القانون الضريبى ، وذلك بسبب التوازن النفسى المطلوب للفرد الذى يرتبط بإحساسه بالتكامل مع غيره من الأفراد داخل المجتمع ، ويرقى بسلوكه ليحثه على تحقيق المصلحة الاجتماعية إلى جانب مصلحته الذاتية .

النتيجة الثانية :

وهى وجود علاقة موجبة بين كثرة التعديلات فى القانون الضريبى وبين عدم الالتزام غير المتعمد من جانب الممول ، وقد أرجعت الدراسة هذه النتيجة للقدرات الإدراكسة والاستيعابية للأفراد ، وعوامل التحيزات الإدراكية التى من أهمها الثبات الإدراكى Perceptual Consistency الذى يعنى ميل الفرد رلى عدم تغيير معتقداته ، وهى من أهم الظواهر السلوكية التى تؤثر فى تقدير الممولين لمدى أهمية المعلومات التى يقرها النظام الضريبى ، والتى يفترض فيها ضرورة الاستقرار والثبات ، مما يعنى الابتعاد عن التغيرات والتعديلات الفجائية أو غير المتوقعة ، أو التى تتم على فترات متقاربة ، وذلك لأن الفرد غالباً ما يتعامل مع المعلومات الجديدة بطريقة حذرة ومتحفظة ، كما يميل إلى عدم تغيير مدركاته السابقة ، ومن ثم فإن زيادة كمية المعلومات لا تؤدى إلى تحسين كفاية الفهم وفاعليته ، بل قد تؤدى هذه المعلومات الجديدة إلى التفسير الخاطئ من جانب الممولين لمضمون القانون الضريبى بما يتضمنه من قواعد نظامية تتعلق بقواعد الضريبة وأسلوب المحاسبة عنها والعوامل المختلفة المرتبطة بتقدير المادة الخاضعة للضريبة ، وقد يدفعهم ذلك إلى عدم الالتزام غير المتعمد .

وقد أفادت الدراسة بأن ذلك لا يعنى عدم إجراء أية تعديلات فى القوانين الضريبية وأساليب المحاسبة عن الضريبة والقواعد المنظمة لتقديرها وتحصيلها على الإطلاق ، بل ينبغى أن يتسم التشريع الضريبى بالمرونة حتى يمكنه الاستجابة للتغيرات التى تطرأ على البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الذى يطبق فيها ، وترتبط هذه المرونة بوجوب أن يكون البعد الزمنى أو الفترة الزمنية التى تمضى بين التعديلات طويلة نسبياً لدرجة تكفى لتحقيق التوافق بين الممولين والإدارة الضريبية ، وهو ما نادت به المرافعات فى الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث طالبت بترك القوانين الضريبية دون تعديل لفترة كافية من الزمن ليتعود عليه

الممولين ، ويرى الباحث أن هذا يؤدى إلى تحقيق استقرار النظام الضريبى بما فى ذلك ما ينطوى عليه من قواعد ترتبط بالمحاسبة الضريبية .

وفى تجربة معملية قام بها Hite على ١٢٨ ممولاً بهدف بحث العوامل المسببة لسلوك عدم التزام الممولين ، باعتبار أن معرفة وفهم هذه العوامل يمكن أن تؤدى إلى حلول مناسبة لظاهرة عدم الالتزام الضريبى ، ولقد أوضحت هذه الدراسة أن المشاركين فى التجربة يرجعون ظاهرة عدم الالتزام إلى مجموعتين من العوامل المسببة ، **المجموعة الأولى** ، وتنطوى على عوامل خارجية تتمثل فى تعقيد القانون الضريبى ، الثغرات فى القانون الضريبى ، ضآلة ما تقدمه الحكومة من خدمات عامة ، معدلات الضريبة المرتفعة ، أما **المجموعة الثانية** ، فتتضمن العوامل الداخلية التى تتمثل فى انخفاض المستوى الأخلاقى ، الحالة الاقتصادية المتواضعة ، انخفاض الشعور بالذنب .

وقد خلصت الدراسة إلى أن المشاركين فى التجربة يرجعون عدم التزامهم بالقانون الضريبى إلى العوامل الخارجية ، بينما يرجعون عدم التزام الغير إلى العوامل الداخلية ، وقد أوضح الباحث أن هذه النتيجة تتمشى مع نظرية السببية Attribution Theory التى يتم تطبيقها فى علم النفس ، والتى تقضى بأن الأفراد عموماً ينسبون أفعال الغير إلى نزعتهم الشخصية ، بينما ينسبون سلوكهم الذاتى إلى الظروف البيئية .

هذا ومن العرض السابق لبعض الإسهامات السلوكية فى مجال الإفصاح الضريبى ، وأيضاً من استقراء بعض الإسهامات الأخرى التى لم يتم عرضها فى هذا القسم ، يجد الباحث أنه من المفيد أن يضع أمام المشرع الضريبى المصرى خلاصة ما انتهت إليه تلك الدراسات من نتائج لتكون مرشداً له عند التشريع للضريبة الموحدة ، وذلك على النحو التالى :-

(أ) كلما ارتفع معدل الضريبة ، كلما أفصح الممول فى إقراره الضريبى عن دخل أقل من دخله الحقيقى .

(ب) كلما زاد معدل الغرامة ، كلما زادت درجة الالتزام الضريبى .

(ج) كلما كانت إجراءات الفحص والمراجعة أكثر إحكاماً ، كلما شجع ذلك الممول على زيادة درجة التزامه الضريبى .

(د) كلما شعر الممول بأنه يعامل بطريقة غير عادلة بالمقارنة بغيره من الممولين ، كلما انخفضت درجة التزامه الضريبى .

(هـ) عندما يحصل الممول على مقابل لمدفوعاته الضريبية ، فإن ذلك يترتب عليه زيادة درجة التزامه الضريبى .

(و) يمكن زيادة الالتزام الضريبى ليس فقط عن طريق اتباع أسلوب العقاب (الجزاءات) ، بل أيضاً عن طريق اتباع أسلوب الثواب

(الحوافز) .

(ز) تزيد درجة الالتزام الضريبى من قبل الممولين عندما تشركهم الجهات الإدارية المعنية فى إعداد برامج الإنفاق العام التى تحقق رفاهية المجتمع .

(ح) تزيد درجة الالتزام الضريبى إذا اعتقد الممول أن عدم الالتزام يعتبر موقف غير أخلاقى يرتبط بسلوك الغش والخداع ، يستتبعه إمكانية النبذ من المجتمع أو الوقوع تحت طائلة القانون.

٤ ـ تقييم منهج الدراسات السلوكية فى مجال الإفصاح والالتزام الضريبى :ـ

اتضح من عرض الدراسات فى مجال الإفصاح والالتزام الضريبى أنها اعتمدت منهجياً على ثلاث مداخل ، وقد عرض الباحث فى نهاية القسم السابق من البحث ما خلصت إليه هذه الدراسات من نتائج ، ويتم فى هذا القسم تقييم هذه الدراسات من ناحية المنهج الذى اتبعته ، وحيث على ضوء هذا التقسيم يتم تحقيق الهدف الأساسى للبحث وهو محاولة استكشاف المدخل الذى تعتمد عليه الاستراتيجية الملائمة للبحث المحاسبى السلوكى الذى يسعى إلى زيادة فعالية الوظيفة المحاسبية فى المجال الضريبى ، وذلك على نحو ما سيرد فى الفرعيات التالية :ـ

١/٤ ـ تقييم الدراسات التى اعتمدت على المدخل النظرى :ـ

كشف استعراض هذه الدراسة عن أنها ارتكزت على نظرية المنفعة المتوقعة التى تنطلق من افتراض الرشد* الفردى من حيث سعيه دائماً إلى تعظيم منفعته ، لذلك فإن هذه الدراسات تبنت وجهة النظر السلوكية التى يدور جوهرها حول عوامل التحفيز المالى لتحليل سلوك الالتزام الضريبى .

وحيث يعنى مضمون فرض الرشد الذى استندت إليه هذه الدراسات أن الممولين جميعاً لديهم إمكانيات إدراكية غير محدودة ، كما أن لديهم أيضاً دالة تفضيل ثابتة ومعروفة ، فإن ذلك الفرض يكون غير واقعياً لأن دالة التفضيل على المستويين الفردى والجماعى تنطوى على تباين فى التفضيلات ، كما يوجد فى الواقع تمايز واختلاف بين الأفراد فى المهارات والمعرفة والأهداف والقدرة على التصرف ، وهى عوامل وثيقة الصلة تؤثر فى سلوك الالتزام الضريبى ، وبالتالى يتأثر بها قرار الإفصاح عن الدخل الضريبى .

ويترتب على اقتصار هذه الدراسات على توضيح بعض محددات السلوك الإنسانى دون تحديد ما إذا كان يوجد إطار واقعى يحدد نوعية احتياجات وتفضيلات الممولين أم لا ، أن يجعلها تتصف بعدم التعمق فى دراسة أساسيات العلوم السلوكية ، كما أن أحد أوجه القصور

الذى يمكن توجيهه إلى هذه الدراسات يتمثل فى اعتمادها على افتراضات اعتبرتها مسلمات ثبت صحتها على المستوى الواقعى ، ومن ثم لم تحاول اختبار مدى صحة هذه الافتراضات عمليا لتحديد مدى تمثيلها للسلوك الواقعى لمتخذ قرار الإفصاح والالتزام الضريبى (الممول) ، كما أنها لم تقدم معياراً أو مجموعة من المعايير السلوكية المتعلقة بالسلوك الفردى أو الجماعى تساعد على تحديد قواعد محددة وثابتة ومتسقة لظاهرة عدم الالتزام تفسر وتتنبأ بتلك الظاهرة فى ضوء الخصائص السلوكية للممولين .

ويتركنا ما تقدم أمام نتيجة هامة وهى أن الدراسات التى اعتمدت على نظرية المنفعة المتوقعة لتحليل سلوك الممول عند اتخاذه لقرار الإفصاح عن دخله الضريبى لم تحتوى على مضمون تطبيقى يمكنه التفسير الواضح للعديد من القرارات الفعلية للإفصاح عن الدخل الضريبى ، ويساند هذا الرأى أحد الباحثين الذى أثبت فى دراسته لظاهرة التهرب الضريبى (عدم الالتزام) أنه من المشكوك فيه أن يوفر مدخل التحليل النظرى بمفرد لظاهرة عدم الالتزام نتائج ذات مغزى ، ما لم يستعين بمجالات المعرفة الأخرى كعلم الاجتماع وعلم النفس وعلم الفلسفة ، وذلك لاستخلاص المفاهيم والمنطلقات التى تكشف عن تأثير الضريبة على كل من سلوك الالتزام الفردى والجماعى .

٢/٤ ـ تقييم الدراسات التى اعتمدت على مدخل التجريب العملى :ـ

أشارت الدراسة فى القسم السابق إلى أن هذه الدراسات اعتمدت على البيانات المجمعة التى يوفرها برنامج قياس التزام الممول [TCMP] ـ الذى تعده الإدارة الضريبية الأمريكية ـ وقامت بتصنيف هذه البيانات وتحليلها لاختبار أثر متغيرات السياسة الضريبية على ظاهرة عدم الالتزام الضريبى ، وبالرغم من تعدد الدراسات التى اعتمدت على هذا المدخل ، إلا أنه يؤخذ عليه ما يلى :ـ

(أ) عدم استطاعته تقديم عوامل أو متغيرات سلوكية هامة تفيد فى التنبؤ بالمواقف البديلة لسلوك التزام الممول خاصة فى ظروف عدم التأكد المحيطة به ، وذلك لأن إدراك الممول قد لا يتذكر أو يسترجع قرار الإفصاح عن دخله فى السنوات السابقة .

(ب) عدم قدرة الباحث الذى يستخدم هذا المدخل على الرقابة والتحكم فى العديد من المحددات المرتبطة بسلوك الالتزام الضريبى ، وذلك بسبب عدم استطاعته عزل المتغيرات ذات التأثيرات المتداخلة .

(ج) عدم استطاعته الكشف عن اتجاهات عامة ترتبط بظاهرة الالتزام الضريبى

، وذلك لاعتماده على المقاييس الإحصائية التى تتم من خلال المتوسطات ، طالما لا يمكن تحديد متوسط ذى دلالة ما لم توجد قاعدة تتيخ حساب العناصر المختلفة لهذا المتوسط ، فإن قياس التغيرات النسبية التى تطرأ على سلوك الممول تجاه قرار الإفصاح الضريبى بدقة أو التنبؤ به يترتب عليه نتائج ليست على درجة عالية من الثقة ، ومن ثم عدم إقامة علاقة بينهما تقبل التعميم وتغفل التباينات الفردية بين سلوك الالتزام الضريبى بين الممولين .

(د) عدم اتساق استجابات أفراد عينة الدراسة ، حيث يرتبط سلوك الالتزام الضريبى بالفرد ذاته وما يجرى داخل النفس البشرية من عمليات عقلية ، وما ينشأ بينه وبين الظروف البيئية من تفاعلات ، وإذا ما تم اختبار سلوك الالتزام الضريبى ، فسوف يتم ذلك فى لحظة معينة من الزمن ، وتصورات عقلية مستمدة من ثقافة وبيئة معينة ولما كانت الثقافة ظاهرة ديناميكية ، فإن التصورات العقلية السائدة فى ثقافة معينة كثيراً ما تتعرض هى الأخرى للتغير ، ومن ثم فإن بعض نتائج الدراسات التى اعتمدت على هذا المدخل لا تتصف بالعمومية والشمول وهو الأمر الذى يؤكده أحد الباحثين . حيث كشفت دراسته لأثر بعض محددات السياسة الضريبية على سلوك الالتزام فى ثقافات مختلفة تمثلها سبع دول متقدمة - السويد ، اليابان ، نيوزيلاند ، المملكة المتحدة ، فرنسا ، إيطاليا ، الولايات المتحدة الأمريكية - عن وجود تعارض بين النتائج التى خلصت إليها الدراسات التى اعتمدت على مدخل التجريب العملى .

فلقد أوضحت هذه الدراسة انخفاض درجة عدم الالتزام الضريبى فى السويد بالرغم من ارتفاع معدل الضريبة ، وهو ما يتعارض مع دراسة Clotfelter التى أوضحت أن ارتفاع معدل الضريبة يؤدى إلى ارتفاع درجة عدم الالتزام الضريبى ، كما أوضحت أيضاً أنه بالرغم من أن درجة إحكام نظام الفحص الضريبى لها تأثير عكسى على درجة عدم الالتزام الضريبى - كما كشفت دراسة Witte & Woodbury - فإن درجة عدم الالتزام فى الولايات المتحدة الأمريكية متوسطة بالرغم من ارتفاع درجة إحكام نظام الفحص الضريبى بها ، كما أوضحت الدراسة أيضاً أنه بالرغم من الاعتقاد بأن تعقيد القانون الضريبى يؤدى إلى تشجيع عدم الالتزام الضريبى - كما كشفت دراسة Milliron & Daniel - إلا أنه فى اليابان

تنخفض درجة عدم الالتزام الضريبى بالرغم من اتصاف قانونها الضريبى بالتعقيد .

٣/٤ ـ تقييم الدراسات التى اعتمدت على مدخل التجريب المعملى :ـ

أشارت الدراسة فى القسم الثانى إلى أن الدراسات التى اعتمدت على مدخل التجريب المعملى استهدفت الكشف عن المتغيرات السلوكية لدوافع الممولين عند اتخاذهم لقرار الإفصاح الالتزام الضريبى .

ويقرر العديد من الباحثين أن مدخل التجريب المعملى يعتبر أكثر المداخل ملائمة " فى مجال البحوث التى تتناول موضوع الإفصاح عن الدخل الضريبى ومستوى التزام الممول بالقانون الضريبى ، وذلك للأسباب الآتية : ـ

(أ) يسمح هذا المدخل بإبراز عوامل متعددة قد لا تكون متاحة للبحث الذى يعتمد على المدخل النظرى والذى عادة ما يكون مقيداً بدرجة من البساطة اللازم مراعاتها عند استخدامه فى تحليل قرار الإفصاح وسلوك الالتزام الضريبى .

(ب) يسمح هذا المدخل بتوليد بيانات ومعلومات فى ظل ظروف مختلفة ، حيث يمكن من خلاله فرضه الرقابة على المتغيرات المؤثرة فى موضوع التجربة (الإفصاح والالتزام الضريبى) ، و ذلك على عكس الدراسات التى تعتمد على مدخل التجريب العملى .

(ج) يسمح هذا المدخل بتفسير وشرح العلاقات السببية لظاهرة عدم الالتزام الضريبى ، وهو ما يفتقر إليه كل من المدخلين النظرى والتجريب العملى .

وبالرغم من الأسباب التى تجعل مدخل التجريب المعملى أكثر ملائمة من المداخل الأخرى فى تحليل سلوك الممول تجاه قرار الإفصاح والالتزام الضريبى ، إلا أن مؤدى استخدام هذا المدخل يوجهون النظر إلى أنه يجب التعامل بحذر مع النتائج التى يخلص إليها هذا المدخل قبل تعميمها للأسباب الآتية :ـ

(أ) يتسم الموقف التجريبى بطابع اصطناعى Artificial ، وقد يكون من الصعب خلق مواقف تجريبية تكافىء المواقف الطبيعية.

(ب) من الممكن أن تتدخل فى التجربة دوافع عديدة قد تكون متصارعة أو دوافع لا شعورية أو دوافع معدلة بفعل التعليم ، وهو ما يجعل اتجاه الفرد إزاء التجربة المشارك فيها ينعكس على التجربة ذاتها.

(ج) أن الموقف التجريبى قد لا يكون له نفس الدلالة عند جميع الأفراد المشاركين فى التجربة ، وذلك لاختلاف إدراك كل منهم بسبب اختلاف ثقافاتهم وخبراتهم السابقة ووجهات نظرهم وذكائهم ودوافعهم .

وبالرغم من الأسباب

السابقة التى قد تحد من فعالية استخدام مدخل التجريب المعملى فى تحليل سلوك الممول تجاه قرار الإفصاح والالتزام الضريبى ، فإن مؤيدى هذا المدخل يرون أن تحقيق فعاليته يرتبط بالاعتبارات الواجب مراعاتها عن إجراء التجربة المعملية ، والتى تتمثل فى الآتى :ـ

(أ) يجب أن تدار التجربة بطريقة متسقة ومنتظمة تسمح بالتكرار الذى يحقق التجربة المعالجة الضابطة Control Treat-ment .

(ب) أن تكون المدة الزمنية للتجربة معقولة نسبياً بحيث لا تؤدى إلى إحداث ملل للمشاركين فيها .

(ج) أن تكون التعليمات الموجهة للمشاركين فى التجربة مفهومة أو قابلة للفهم بحيث لا تسبب لهم تشويش أو ارتباك .

(د) أن يدرك المشاركين فى التجربة أن إجراءاتها تماثل تلك الموجودة فى الظروف الواقعية المحيطة بهم .

(هـ) أن تدار التجربة بطريقة حيادية حتى يمكن السيطرة على التفضيلات الذاتية للمشاركين فيها .

ويتركنا ما تقدم من تقييم للدراسات السلوكية فى مجال تحليل سلوك الممول عند اتخاذه لقرار الإفصاح والالتزام الضريبى أمام الحقائق الآتية :ـ

الحقيقة الأولى :

بالنسبة للدراسات التى اعتمدت على المدخل النظرى استندت فى تحليلها على افتراضات حكمية وركزت اهتمامها نحو إيجاد مفاهيم عامة لظاهرة الالتزام الضريبى لمقابلة احتياجات مفترضة (تعظيم المنفعة المتوقعة) دون الاقتراب من المشاكل المرتبطة بظاهرة الالتزام الضريبى فى المجال العملى ، لذلك فإن ما قدمته من نموذج لم يحتوى على مضمون تطبيقى يخدم فى مجال تفسير وشرح والتنبؤ بسلوك الممولين عند اتخاذهم لقرار الإفصاح والالتزام الضريبى . وقد أدى هذا إلى عدم تحقيقها لمعيار الصلاحية الخارجية للبحث ، والتى تعنى أن يحقق البحث هدف الوصول إلى حلول تطبيقية للظاهرة محل الدراسة ، وتعميم نتائجه على المستوى التطبيقى .

الحقيقة الثانية :

بالنسبة للدراسات التى اعتمدت على مدخل التجريب العملى اتخذت صورة دراسات اختبارية للكشف عن أثر متغيرات السياسة الضريبية على ظاهرة عدم الالتزام الضويبى ، كما اتخذت الدراسات التى اعتمدت على مدخل التجريب المعملى صورة دراسات تفسر ظاهرة عدم الالتزام الضريبى على ضوء المتغيرات السلوكية للممولين ، وذلك دون أن يتوافر لأى من المدخلين المفاهيم الأولية أو التحليلية التى تمثل أحد الأركان الأساسية اللازمة للتحليل

المنطقى ، مما يؤدى إلى عدم اهتمام هذين المدخلين بتحقيق الصلاحية الداخلية للبحث ، والتى تعنى احتواء البحث على الاشتراطات الضرورية التى تضمن تأثر المتغير التابع (ظاهرة عدم الالتزام) بالتغيرات فى المتغيرات المستقلة (متغيرات السياسة الضريبية أو المتغيرات السلوكية) .

وفى الواقع فإن الحقيقتين السابقتين تكشفان عن ضرورة أن تعتمد استراتيجية البحث السلوكى فى مجال المحاسبة الضريبية إلى مدخل تكاملى يؤدى إلى إعمال القوة المتبادلة بين النظرية والتطبيق .

ويرى الباحث أن يقوم المدخل التكاملى على استخدام مدخل التجريب المعملى لاستخلاص المتغيرات السلوكية التى تؤثر فى سلوك الإفصاح والالتزام الضريبى ، ويستتبع ذلك اختبار هذه المتغيرات باتباع مدخل التجريب العملى ، ثم يأتى دور المدخل النظرى لصياغة هذه المتغيرات فى مجموعة من المفاهيم والافتراضات الأساسية التى تقبل التعميم على المستوى التطبيقى ، وهو ما يتلاءم مع طبيعة الظواهر التى تتعامل معها المحاسبة الضريبية بما تتضمنه من محتوى تطبيقى له أبعاده السلوكية ، لذلك فإن الاستراتيجية الملائمة للبحث السلوكى فى مجال المحاسبة الضريبية ينبغى أن تعتمد على هذا المدخل التكاملى ، سواء لتحليل سلوك الممول ضريبياً أو لتحليل سلوك موظفى الإدارة الضريبية بوصفهم تجمع إنسانى يتأثر أدائه بمجموعة من المتغيرات السلوكية مثل الاتجاهات والرضا والتعلم والخبرة والإدراك والدافعية .

٥ - نحو استراتيجية للبحث السلوكى فى مجال المحاسبة الضريبية :

بعد ما تقدم من دراسة فى الأقسام السابقة من هذا البحث لنا أن نتساءل ؟ هل يمكن القول بأن هناك استراتيجية ذات مقومات راسخة يمكن أن ترشد البحث فى مجال ما سبق وأن أطلقنا عليه المحاسبة الضريبية السلوكية ؟ فباسترجاع ما تقدم من دراسة يمكننا اكتشاف أن ما قدمناه يتضمن مقومات استراتيجية البحث السلوكى فى مجال المحاسبة الضريبية ، حيث يضعنا أمام الحقائق الآتية :

الحقيقة الأولى :

الحاجة إلى مراعاة الأبعاد السلوكية فى مجال المحاسبة الضريبية نظر لما لهذه الأبعاد من علاقة بكفاءة وفعالية النظام الضريبى ، وأن الدراسات فى هذا المجال لها تأثير إيجابى .

الحقيقة الثانية :

إن المشكلات السلوكية تنشأ أساساً خلال عملية الاتصال ، وليست خلال تشغيل البيانات ، وهو ما يعنى أن تطوير معلومات المحاسبة الضريبية تعتبر المهمة الأساسية لتحقيق وظيفتها ، وحيث يتركز المظهر الأساسى لهذه الوظيفة فى عملية

الاتصال التى تتصف بالتعدد ، فإنه يمكن القول بأن الاتصال فى نظام المحاسبة الضريبية ينطوى على مجموعة من أنظمة الاتصال الفرعية التى تمثل فى حد ذاتها نظام كامل للاتصال .

الحقيقة الثالثة :

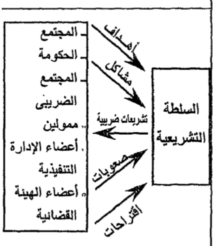
ينحصر نطاق أفراد الاتصال فى المحاسبة الضريبية فى أعضاء السلطة التشريعية ، أعضاء الإدارة التنفيذية ، أعضاء الهيئة القضائية ، الممولين ، ويعتبر الممولون قاسماً مشتركاً فى جميع علاقات الاتصال خلال النظام الضريبى .

ولما كانت الحقيقة الأولى قد تم دراسة محاورها فى الأقسام السابقة من هذا البحث ، فإن الدراسة فى القسم الحالى ستركز على الحقيقتين الثانية والثالثة لتلازمهما وتداخلهما.

١/٥ ـ علاقات الاتصال فى النظام الضريبى.

يعتبر تحديد علاقات الاتصال فى النظام من أهم المقومات التى تقوم عليها استراتيجية البحث السلوكى فى مجال المحاسبة الضريبية ، حيث يمكن من خلال تصنيف وتحليل هذه العلاقات التعامل مع أهداف عامة واستراتيجية للتحرك نحو تحقيق هذه الأهداف ، وذلك من خلال وضع خطة وإطار يستخدم كمرشد لاختيار ومادة البحث ، وذلك على النحو التالى :

الهيئة التشريعية : ولهذه السلطة علاقة بالمجتمع والدولة ممثلة فى الحكومة وبالمجتمع الضريبى (الممولين ، الإدارة التنفيذية ، الهيئة القضائية) ، ويفترض أن تتبنى هذه السلطة مفهوم المصلحة العامة Public Interest , وأن تستشعر المشاكل والعقبات التى تواجه عناصر المجتمع الضريبى حتى تستطيع التعرف على الصعوبات فى تطبيق النظام الضريبى ، وتحاول حل المشاكل المختلفة عن طريق تشريعات حديثة أو تعديل أو ربما إلغاء التشريعات القائمة ، ويمكن توضيح هذه العلاقة على النحو التالى :



وسائل الاتصال

القوانين ←

الرأى العام →

الدراسات →

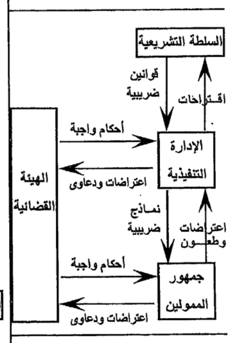
الاقتراحات →

شكل (أ)

علاقات الاتصال المرتبطة بالسلطة التشريعية

الإدارة التنفيذية : ولهذه الإدارة علاقات اتصال مباشرة مع الممولين ومع أجهزة الدولة التابعة للقطاع المالى وكذلك الهيئة القضائية ، وعندما تنفذ هذه الإدارة ما تقضى به التشريعات الضريبية ، فإن ثمة علاقة

مهمة تستمد من خلالها ما يجب القيام به بصدد تنفيذ هذه التشريعات ، ويتمثل أفراد هذه الإدارة فى مأمورى الضرائب ، ويعتبرون المصدر والمستقبل للرسائل المختلفة فى عملية الاتصال ، ويمكن توضيح علاقات الاتصال المتصلة بهذه الإدارة بالشكل التالى :

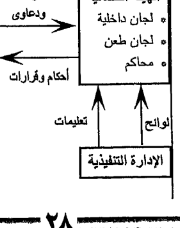


شكل (ب)

علاقات الاتصال المرتبطة بالإدارة التنفيذية

الهيئة القضائية : ويمكن أن نميز بالنسبة لهذه الهيئة بين مستويين ، الأول وهو مستوى الإدارات الضريبية حيث تكون لجان الضرائب ـ لجان داخلية ، لجان طعن ـ بمثابة هيئة قضائية فيما بين الممول والإدارة الضريبية (مأمورى الضرائب) ، وتهدف إلى تحقيق العدالة الداخلية بما تؤديه من عملية تصحيح لقرار مأمورى الضرائب حول مقدار المادة الخاضعة للضريبة ، وعلى هذا المستوى فإن هذه الهيئة تتبع الإدارة الضريبية التنفيذ ، أما المستوى الثانى ، فهو ، فهو يتمثل فى المحاكم التى تختص بالفصل بين الإدارة الضريبية والممولين فى القضايا الضريبية المختلفة بهدف تحقيق العدالة الخارجية .

وبصرف النظر عن هذه التفرقة رغم أهميتها ، إلا أنه يمكن تصور العلاقات المرتبطة بهذه الجهة من خلال الشكل التالى :



شكل (جـ)

علاقات الاتصال المرتبطة بالهيئة القضائية

جمهور الممولين : ويمثلون ـ لأغراض هذا البحث ـ أهم عناصر عملية الاتصال فى النظام الضريبى ، وذلك لأن الباحث يهتم بإطار السلوك الإنسانى فى جانب الممولين ، ولا شك أن محاولة تقصى دائرة علاقات الاتصال التى تربط الممولين بأفراد الجهات الأخرى خلال النظام الضريبى تحتل جانباً مهماً وحيوياً وكبيراً داخل الإطارالشامل لعلاقات الاتصال بالنظام الضريبى ، ويمكن أن تصور علاقات الاتصال التى ترتبط بالممولين من خلال الشكل التالى :

السلطة التشريعية
الرأى العام
القوانين الضريبية
جمهور الممولين
نماذج وقرارات
الإدارة التنفيذية
معلومات واعتراضات ومستندات
اعتراضات ودعاوى
قرارات
الهيئة القضائية

شكل (د)

علاقات الاتصال المرتبطة بالممولين

فإذا كانت علاقات الاتطال المرتبطة بالممولين - كما يوضح الشكل (د) تنطوى على هذا الهيكل المتعدد الأبعاد والعناصر ، فإن الباحث يواجه بسؤال حول كنه الجوانب المختلفة لاحتمالات السلوك الإنسانى خلال هذه العلاقات ، حيث تعتبر الإجابة عن هذا السؤال مهمة لأنها سوف تحدد المجالات الحيوية لإثراء البحوث فى مجال المحاسبة السلوكية ، ويحاول الباحث اشتقاق هذه الجوانب على النحو التالى : -

أولاً : علاقة الممول بالسلطة التشريعية ، وهى علاقة غير مباشرة حيث لا توجد ثمة علاقة بين فردين عبر وسيلة اتصال ما . ومع ذلك فإن لها أهميتها من وجهة نظر الممول إلى التشريع الضريبى من حيث تحقيقه أو عدم تحقيقه للعدالة ، وهى نظرة كلية ، بمعنى أنها تؤدى إلى موقف سلوكى شامل للممول يتمثل فى رضائه أو عدم رضائه عن القانون الضريبى المعين ، وسوف تنعكس درجة الرضاء هذه على سلوك الممول تجاه الإفصاح الضريبى ، بمعنى أنها سوف تحدد موقفه العام والذى سيترتب عليه مجموعة متتابعة من المواقف خلال عملية التحاسب الضريبى .

أما موقف السلطة التشريعية فهو ما يعبر عنه الباحث - بصفة عامة - بأنه تعبير عن سلوك الضمير الاجتماعى Social Conscience Behavior لدى أفراد هذه السلطة ، ومدى تفاعلهم مع أهداف الضريبة من ناحية والمصلحة الخاصة بجمهور الممولين من الناحية الأخرى كل على حده .

وبالنسبة لوسائل الاتصال فى هذه العلاقة ، فإنها تنطوى على القوانين التى تصدرها السلطة التشريعية والتى تتم من خلالها عملية الاتصال ، ويتشكل موقف الممول وسلوكه تجاهها ، كما توجد وسائل اتصال أيضاً من جانب الممولين إلى السلطة التشريعية تتضمن الاقتراحات والرأى العام والأفكار والنقد ، وكل هذه الوسائل تتضمنها رسائل خاصة أو عبر أدوات الاتصال التى تشتمل عليها أجهزة الإعلام المختلفة .

ثانياً : علاقة الممول بالإدارة الضريبية التنفيذية ،

وتتعدد علاقات الاتصال بين الممول والإدارة الضريبية التنفيذية ، ويجد المتتبع لمراحل تشغيل نظام المحاسبة الضريبية أن هذه العلاقات تنشىء من العمليات والمواقف والاستجابات خلال مراحل تأدية المحاسبة الضريبية لوظيفتها .

ثالثاً : علاقة الممول بالهيئات القضائية الضريبية ،

وتشمل علاقته بلجان الضرائب الداخلية ولجان الطعن والمحاكم التجارية ، وفى كل علاقة يعتبر الممول مرسلاً (حيث يقدم اعتراضات أو طعون أو مستندات أو معلومات أو

إجابات وغيرها) ، ومستقبلاً حيث يتلقى القرارات التى تصدرها اللجان الضريبية ، وأيضاً ما يرد إليه من رسائل تطلب منه فيها تقديم بيانات ومعلومات وأدلة وغير ذلك .

وتنطوى عمليات الاتصال فى هذه العلاقة على مواقف تربط بمناقشات متعددة الأطراف تطبق فى أحد مستوياتها (اللجنة الداخلية) مباراة ثنائية صفرية ، وتنتهى هذه المواقف بالوصول إلى نتيجة قد ترضى الطرفين ، أو إلى عدم اتفاق يؤدى إلى الالتجاء إلى مستوى قضائى ضريبى أعلى يرتبط قراره بمدى إدراك أفراده وتفسيرهم للتشريع الضريبى .

وهكذا ، يتأكد لنا أن الممول يعتبر أحد الأطراف المباشرة فى معظم عمليات الاتصال خلال المحاسبة الضريبية ، كما أن عمليات الاتصال التى لا يكون طرفاً مباشراً فيها تعتمد على ما يقدمه من بيانات أو استجابات أو تصرفات .

٢/٥ـ المواقف السلوكية واستراتيجية بحث سلوك الممولين :

على ضوء علاقات الاتصال السابقة يمكن تلخيص المواقف السلوكية للممول خلال عمليات المحاسبة الضريبية تجاه عناصر النظام الضريبى والتى يمكن أن تستخدم كمرشد لاختيار مادة البحث المحاسبى السلوكى فى إطار الاستراتيجية الملائمة لهذا البحث على النحو التالى :ـ

(أ) موقف الممول السلوكى من التشريع الضريبى من حيث العدالة ، ومقدرته الحقيقية على الوفاء بالضريبة والإجراءات وغيرها من العناصر ، التى سيترتب عليها استقطاع من دخله والتزامات معينة تفرض عليه عقوبات وجزاءات معينة .

(ب) مواقف الممول السلوكية تجاه محاور المحاسبة الضريبية فى مواجهة الإدارة الضريبية من حيث:

- أسس المحاسبة التى طبقها مأمور الضرائب ومدى توافقها مع اتجاهاته ومدركاته (ملائمة ، غير ملائمة) .
- مقدار الضرائب التى حددتها النماذج الضريبية ومدى تمثيلها للواقع كما يراه من وجهة نظره .
- أثر مقارنة الممول بين الدخل الضريبى الخاص به وبين الدخول الضريبية لأمثاله فى نفس النشاط .
- أثر مقارنة الممول بين مقدار الضرائب المطلوبة منه وبين ما هو مطلوب فى الأنشطة الأخرى المماثلة .
- مدى إدارك الممول للعلاقة بين الضريبة وبين المقدرة الاقتصادية له .
- مدى إدراك الممول للعلاقة بين الضريبة وبين المقدرة المالية له .
- أثر العلاقة بين مقدار الضريبة المطلوبة

والأعباء المفروضة على رضاء الممول عن الضريبة.

- موقف الممول من أسلوب المحاسبة المتبع ومدى معقوليته وملائمته لظروفه (سنة بسنة ، لعدة سنوات).
- انعكاسات الاتجاه السلوكى لمأمور الضرائب على موقف الممول من الضريبة وسلوكه فى الإفصاح .
- أثر الإجراءات التى طبقت حيال الممول ومدى تقبله لها ومدى ثباتها مع السنوات السابقة ومع الممولين الآخرين .

(جـ) المواقف السلوكية للممول تجاه أفراد الهيئة القضائية الضريبية ، فبالنسبة لجانب العدالة الاجتماعية يتأثر الممول بالمواقف التالية :-

- مدى عدالة اللجان الضريبية (عدالة داخلية) فى الفصل فى النزاع والذى يقيسه الممول بمدى اقتراب تقديرات هذه اللجان مع تقديرات مأمورية الضرائب .
- أسلوب معاملة الممول وما يواجهه من سلوكيات عند طلبه الحصول على معلومات يرغبها .
- أثر رشد الممول واتجاهه السلوكى من حيث هل هو موضوعى أو محايد أو متحيز فى تقبله لقرارات أفراد الهيئة القضائية .

(د) أثر إلمام الممول بأسس المحاسبة الضريبية ، ومدى تمكنه من فهم العوامل المختلفة المؤثرة على تقدير الضرائب المستحقة عليه .

(هـ) أثر استعانة الممول بخبير ضرائب .

(و) أثر وجود نظام محاسبى سليم يطبقه الممول يمكن الاعتماد عليه فى الحصول على نتائج العمليات .

(ز) أثر تطبيق مجالات نظرية الوكالة فى علاقات المحاسبة الضريبية .

٦ـ خلاصة البحث ونتائجه :

تناول البحث موضوعاً حديث الاهتمام فى مجال المعرفة المحاسبية الضريبية ، وهو دراسة المتضمنات السلوكية لنظام المحاسبة الضريبية باعتباره من أهم النظم التى ينطوى عليها النظام الضريبى ، وذلك بهدف اقتراح استراتيجية ملائمة للبحوث السلوكية فى مجال المحاسبة الضريبية بما يساعد فى تشكيل منهج يفيد فى تطوير البحوث فى هذا المجال ، وبما يحقق زيادة فعالية الوظيفة المحاسبية ، ولما كانت الجوانب السلوكية المرتبطة بالمحاسبة الضريبية تتصف بتعدد أطرافها لاتساع أفراد المجتمع الضريبى من ممولين وعاملين وإدارات ضريبية تنفيذية أو قضائية أو تشريعية ، فإن حدد نطاق هذا البحث تدور حول سلوك الممولين .

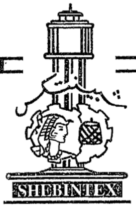
وقد تناولت الدراسة فى القسم الثانى مبررات الاستعانة بالمفاهيم السلوكية فى مجال المحاسبة الضريبية ، فأوضحت أن المحاسبة الضريبية تعتبر الأداة التى تقع عليها مهمة تنظيم السلوك الإنسانى فى مجال مساهمة الأفراد فى النفقات العامة

اللازمة لقيام الدولة بأنشطتها ، وذلك من خلال ما توفره من معلومات ملائمة تفيد فى قياس العبء الضريبى الذى يتأثر بسلوك الأفراد وردود أفعالهم تجاهه . كما تبين أن النظام الضريبى للدولة المعنية يعتبر أحد نظم الاتصال ذات التأثير على السلوك الإنسانى ، ويتحدد معيار فعاليته على أساس مدى تأثيره على سلوك المتعاملين معه من ممولين وعاملين فى الإدارات الضريبية التنفيذية والقضائية والتشريعية ، لذلك يقع على المحاسبة مهمة توفير المعلومات حول الخصائص السلوكية لجميع هؤلاء الأفراد بما يساعد على إيجاد الثقة المتبادلة بينهم ، وبما يساعد أيضاً على توليد بواعث واتجاهات تخدم الأهداف التى يسعى النظام الضريبى إلى تحقيقها .

وانطلاقاً مما كشف عنه القسم السابق من حيث أن النظام الضريبى يتضمن العناصر الأساسية لنظام اتصال ، وأن الممول يعتبر أهم هذه العناصر ، فقد انتقل الباحث فى القسم الثالث إلى عرض بعض الدراسات السلوكية التى تناولت موضوع الإفصاح والالتزام الضريبى باعتبارهما من أهم العوامل التى تؤثر فى كفاءة وفعالية نظام المحاسبة الضريبية الذى يمثل الركن الجوهرى فى النظام الضريبى ، وقد هدف الباحث من عرضه لهذه الدراسات إلى تحقيق هدفين ، الأول وهو هدف فرعى ، وهو أن يضع أمام المشرع الضريبى المصرى العوامل المؤثرة والمحفزة على سلوك التزام الممول بالقانون الضريبى لتكون مرشداً له فى مرحلة التوجه نحو تطبيق نظام الضريبة الموحدة .

ولتحقيق الهدف الثانى وهو الهدف الأساسى للبحث ، انتقل الباحث فى القسم الرابع إلى تقييم الدراسات التى عرضها فى القسم السابق من ناحية المنهج الذى اتبعته بغية التعرف على المدخل الذى تعتمد عليه الاستراتيجية الملائمة للبحث المحاسبى السلوكى ، وقد تبين أن هذه الاستراتيجية تقتضى الاعتماد على مدخل تكاملى يقوم على استخدام كل من مدخل التجريب المعملى ومدخل التجريب العملى والمدخل النظرى ، حيث يؤدى استخدام مدخلى التجريب إلى الوقوف على المتغيرات السلوكية للظواهر التى تتعامل معها المحاسبة الضريبية ، ثم يأتى دور المدخل النظرى لصياغة هذه المتغيرات فى مجموعة من المفاهيم والافتراضات الأساسية التى تقبل التعميم على المستوى التطبيقى .

هذا وبعد أن أوضح المدخل الذى تعتمد عليه الاستراتيجية الملائمة للبحث المحاسبى السلوكى ، اتجه الباحث إلى محاولة وضع إطار يستخدم كمرشد لاختيار مادة البحث ، وقد تبين أن تحديد علاقات الاتصال فى النظام المحاسبى تعتبر من أهم المقومات التى يمكن أن تقوم عليها اختيار مادة البحث المحاسبى السلوكى فى إطار الاستراتيجية الملائمة لذلك البحث ، وقد كشفت دراسة علاقات الاتصال هذه عن أن الممول يمثل أحد الأطراف المباشرة فى معظم عمليات الاتصال ، وعلى ضوء ذلك انتهى البحث إلى إطار لمجموعة من المواقف المرتبطة بسلوك الممول ، والتى يمكن أن يمثل كل موقف منها مادة للبحث المحاسبى السلوكى فى إطار الاستراتيجية الملائمة لذلك البحث ■



تمثـــل

شركة مصر / شبين الكوم للغزل والنسيج

صناعة الغزل والنسيج

واجهة مصر الصناعية المتقدمة فى هذا المجال ـ وتلك الحقيقة يؤكدها حجم ونوعية إنتاجها من الغزول وكذلك الإقبال المطرد الذى يلاقيه إنتاجها من هذه الغزول فى أسواق العالم شرقاً وغرباً .

- والشركة تفخر بإنتاجها المتطور والمتنوع من الخيوط : السميكة ـ والمتوسطة ـ والرفيعة وكلها تتطابق وأرقى المواصفات العالمية .
- قطـــن ١٠٠ ٪ .
- **الطرف المفتوح** : من نمرة ٨ إلى نمرة ١٨ (O . E) .
- **الغزل الحلقى** : من نمرة ٢٤ إلى نمرة ٤٠ مسرحة وممشطة مفردة ومزوية للنسيج والتريكو .
- **ومن النمر الرفيعة** : من نمرة ٥٠ إلى ٩٤ ممشطة مفردة ومزوية للنسيج والتريكو .
- **خيوط الحياكة** : من نمرة ٢٠ إلى نمرة ٩٤ .
- **الخيوط المخلوطة** :
  - بوليستر / قطن ، بوليستر / فسكوز .
  من نمرة ١٨ إلى نمرة ٤٠ مسرحة للنسيج والتريكو مفردة ومزوية .
  - خيوط الشانيهات بأنواعها المختلفة .
- **الإكريلك** :

وقد أضافت إلى إنتاجها المتميز من القطن والمخلوط والطرف المفتوح خطاً جديداً لإنتاج الآتى :

* غزل الإكريلك : من نمرة ٢٨ مترى إلى ٥٠ نورمال وهاى بالك نسيج أو تريكو بالنظام الصوفى .
* غزل الإكريلك قطن / قطنى ٥٠ / ٥٠

وتغزو أسواق الشركة أسواق أوربا وآسيا حيث تقوم بتصدير معظم إنتاج مصانعها من خيوط الغزول المختلفة إلى مجموعة دول الاتحاد الأوربى ـ وباقى دول أوربا الغربية ـ وأسواق دول أوربا الشرقية ـ وأسواق الولايات المتحدة الأمريكية ـ كندا ـ اليابان ـ تايوان ـ وسوريا ـ قبرص ـ تركيا ـ لبنان .

الإدارة والمصانع : شبين الكوم برقياً : شبينتكس .

تليفون : ٣١٤٠٠٠ ـ ٣١٤٢٠٠ ـ ٣١٤٣٠٠ (٠٤٨)

المكاتب : ـ الإسكندرية ت : ٤٨٣٣١٨٤ ـ ٤٨٦٥٢٣٦

ـ القاهـــرة ت : ٣٥٤٠٤٩٧

Fax : (048) 314100

أبعاد تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة فى مشروع القانون الجديد والارتقاء بالمهنة

إعداد / نادية الصباحى
مستشار قانونى وخبير ضرائب

****

حيث أنه مضى على صدور القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بشأن مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة أكثر من خمسين عام ونظراً للتطورات الاقتصادية للاقتصاد المصرى بعد تبنى سياسة الانفتاح والاستثمار والتوجه فى زيادة دور القطاع الخاص وما صاحب ذلك من تطوير تشريعات الشركات وسوق المال والقطاع المصرفى ـ مما يقتضى تعميق دور مراقبى الحسابات من مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة فكان ولابد من الاهتمام بمهنة المحاسبة والمراجعة وتطبيق معايير المراجعة ومعايير المحاسبة الدولية مع الأخذ بنظم الامتحانات لدى قيد مزاولى المهنة فى جداول المحاسبين والمراجعين ومع توفير التدريب المستمر لمزاولى هذه المهنة على مدار مزاولتها بما يكفل الارتقاء بها وفقاً لمقتضيات العولمة وطبقاً لأحكام الانضباط المحاسبى والمالى وحماية أسواق المال وتدعيماً للثقة على المستوى القومى والدولى.

فقد تم الاتفاق بين وزارة المالية ونقابة التجاريين وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية على مشروع القانون .

وهذا المشروع يسهم دور مهنة المحاسبة والمراجعة وتواصل توفير الخبرة لمزاوليها وتوفير الجيد لهم فى قيامهم بمهامهم تحقيقاً للعدالة المالية والضريبية بالنسبة للخزانة العامة وبالنسبة للمتعاملين معها على حد سواء . وتحقيقاً للوصول إلى النتائج المالية والضريبية الحقيقية من خلال هذه المهنة فى مراجعة الحسابات وتحقيق عناصر المراكز المالية والإقرارات المحاسبية والضريبية وحقوق المساهمين وغيرها من الحقوق والإلتزامات الناشئة عن المعاملات .

فإن مشروع قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة المعروض أمام مجلس الشعب يتكون من ٤٧ مادة موزعة بين ثمانية أبواب .

من أهم النقاط فى مشروع هذا القانون :ـ

أنه حرص على الانضباط فى ممارسة المهنة ـ حيث تنص المادة الثانية (الباب الأول) على أنه لا يجوز أن يمارس المهنة الحرة

للمحاسبة والمراجعة إلا إذا كان اسمه مقيداً فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين.

والمادة الثانية تحظر من استخدام لقب المحاسب القانونى على غير المقيدين بجدولى شركات الأشخاص والأموال المنصوص عليها فى المادة (١) من القانون .

وحرصاً على الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة :-

تقضى المادة الرابعة مادة مستحدثة بأنه تنظم بقرار من مجلس الشعب الامتحانات المقررة للقيد فى كل من جدولى شركات الأشخاص وشركات الأموال ، وأن يتولى مجلس الشعبة تنفيذ البرامج التدريبية فى إطار السياسات التدريبية التى يعتمدها المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة المنصوص عليه فى المادة «٣٨» من هذا القانون .

والمادة السادسة : أجازت للمحاسب القانونى أن يمارس المهنة منفرداً أو بالمشاركة مع الغير من المحاسبين القانونيين أو فى صورة شركة مدنية تنشأ بين المحاسبين القانونيين لهذا الغرض ونظمت المادة السابعة : قيد شركات المحاسبة والمراجعة فى سجل خاص ينشأ لهذا الغرض شعبة مزاولى المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة يقيد فيه أسماء الشركاء ويجب أن يكون جميع الشركاء فيه مقيدين بجدول شركات الأموال .

حددت المادة العاشرة شروط القيد فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين .

وينظم الفصل الثالث من الباب الثالث القيد فى جدول شركات الأموال :

وتقضى المادة الخامسة والعشرون بأن يكون المحاسب القانونى طلب قيد اسمه فى جدول شركات الأموال بشرط ممارسته للمهنة كمحاسب قانونى فى مصر مدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ قيده بجدول شركات الأشخاص بصورة جدية حتى يكون المحاسب القانونى على درجة من الكفاءة

واستحدث مشروع القانون الجديد أنه اشترط للارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة اجتيازه بنجاح الامتحان الذى تعقده لهذا الغرض نقابة التجاريين بالتنسيق مع جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .

وللإرتقاء بالمهنة ألزمت المادة ثلاثون جميع الجهات التى يمارس المحاسب القانونى عمله أمامها بأن تقدم له التسهيلات التى يقتضيها قيامه بواجباته وأن تمكنه من الاطلاع على الأوراق والحصول على البيانات اللازمة لمباشرة عمله .

كما قررت المادة السادسة والثلاثون بأن لا يجوز الجمع بين ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة وتولى المناصب العامة أو العمل فى الحكومة والهيئات العامة ووحدات الإدارة المحلية أو شركات القطاع العام أو قطاع الأعمال العام أو القطاع الخاص وكذلك لا يجوز الجمع بين مزاولة مهنة المحاسبة والاشتغال بالتجارة أو أى مهنة

أخرى إلا بترخيص من الشعبة وبالشروط والضوابط التى يصدر بها قرار من وزير المالية وحرصاً على الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة على المستوى القومى وما تقتضيه المتغيرات الدولية المرتبطة بالعولمة من التطوير المستمر للنظم والمعايير المحاسبية وقواعد المراجعة واستحداث مشروع القانون .

المادة الثامنة والثلاثون على أن ينشأ مجلس أعلى للمحاسبة والمراجعة يلحق بمجلس الوزراء - ويعقد برئاسة وزير المالية وعضوية تمثيل لكل من :-

- البنك المركزى المصرى .
- وزارة المالية .
- الجهاز المركزى للمحاسبات
- الهيئة العامة للاستثمار
- الهيئة العامة لسوق المال
- الهيئة العامة للرقابة على التأمين .
- شعبة مزاولى المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة .
- جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .

إضافة إلى عدد لا يزيد عن سبعة من ذوى الخبرة والكفاءة فى مجال المحاسبة والمراجعة يرشحهم وزير المالية بعد أخذ رأى مجلس الشعبة .

أهداف المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة :-

الارتقاء بمستوى أداء المهنة - وتطوير النظم والمعايير المحاسبية وقواعد المراجعة فى ضوء المستجدات على المستوى الدولى وفى أحكام الرقابة والانضباط المحاسبى والمالى وتدعيماً للثقة فى أنشطة المحاسبة والمراجعة على المستوى القومى والدولى وفى الحد من الخلافات فى المسائل الضريبية والمحاسبية والإسهام فى تحقيق الاستقرار المالى والاقتصادى .

واختصاص المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة :-

وضع السيالسات والنظم اللازمة لتحقيق أهدافه وعلى الأخص اعتماد السياسات التدريبية التى يضعها المجلس للارتقاء بمستوى أداء المهنة ، ومتابعة التطوير فى مجال النظم والمعايير المحاسبية وقواعد المراجعة ومحاسبة الأداء على المستوى الدولى ، وإجراء البحوث اللازمة وإجراء الدراسات واقتراح الحلول اللازمة للحد من الخلافات فى المسائل المحاسبية مع الجهات الضريبية - وتنظيم عقد المؤتمرات العلمية والمهنية مع المنظمات العربية والدولية والرقابة والتفتيش على مكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة التى تراجع حسابات البنوك والشركات المقيدة فى البورصة المصرية خلال لجنة فنية محايدة يشكلها المجلس - مع توقيع العقوبات التأديبية على المخالفين .

وبذلك فإن التطوير فى مشروع قانون مهنة المحاسبة والمراجعة يرفع من كفاءة المحاسب القانونى - ويحترم مزاولى المهنة - ويرتقى بهم - ويمنع دخول أى شخص غير محاسب من مزاولة المهنة - ويحافظ على كرامة المهنة ■



تعليمات تفسيرية رقم « ١ »

المادة « ٧١ » بند « ٣ » من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته

بشأن إعفاء المدارس الخاصة

****

تنص المادة ٧١ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته على ما يأتى :ـ

" يعفى من الضريبة "

١ ـ ....

٢ ـ ....

٣ ـ المعاهد التعليمية التابعة أو الخاضعة لإشراف إحدى وحدات الجهاز الإدارى للدولة أو القطاع العام .

مفاد هذا النص إن المدارس الخاصة أو المعاهد التعليمية التى تخضع لأحكام قانون التعليم ١٣٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته والقرار الوزارى رقم ٣٠٦ لسنة ١٩٩٣ بشأن التعليم الخاص والتى تقوم على المعاونة فى مجال مراحل التعليم الأساسى أو الثانوى (العام أو الفنى) هى دون غيرها من المدارس الخاصة أو المعاهد التعليمية المخاطبة بالإعفاء من الضريبة طبقاً للحكم الوارد بالبند ٣ من المادة ٧١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته وذلك فى حالة توافر الشروط والضوابط التالية مجتمعة :ـ

١ ـ أن تكون المدرسة أو المعهد التعليمى خاضعاً لإشراف وزارة التربية والتعليم أو إحدى وحدات الجهاز الإدارى للدولة .

٢ ـ أن تكون منشأة وفقا للقرار الوزارى رقم ٣٠٦ لسنة ١٩٩٣ وتعديلاته بشأن التعليم الخاص وحاصلة على ترخيص بذلك من الجهة المختصة بوزارة التربية والتعليم .

٣ ـ أن تقوم على المعاونة فى مجال التعليم الأساسى أو الثانوى (العام أو الفنى) أى تقوم على التدريس فى مراحل التعليم الأساسى أو الثانوى (العام أو الفنى) قبل مرحلة التعليم الجامعى .

٤ ـ أن تكون المناهج الدراسية وفق مناهج وزارة التربية والتعليم المقررة فى المدارس الرسمية المناظرة إلى جانب التوسع فى دراسة لغات أجنبية بجانب المناهج المقررة أو دراسة مناهج خاصة وفق ما يقرره وزير التربية والتعليم بعد موافقة المجلس الأعلى للتعليم وتحت إشراف

الوزارة .

٥ - أن تتخذ المدرسة شكلاً من أشكال شركات الأشخاص أو أو تكون منشأة فردية وألا يكون الغرض الأساسى منها هو تحقيق الكسب المادى .

ويتعين على المأمورية المختصة الواردة بالمادة ١١ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته فتح ملف ضريبى لهذه المدرسة واستخراج بطاقة ضريبية لها ويؤشر عليها بالإعفاء الضريبى طبقاً للبند ٣ من المادة ٧١ ق ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته بعد تقديم المدرسة للمستندات والتراخيص الصادرة لها من الجهة المختصة بوزارة التربية والتعليم والتى تثبت خضوعها لنظام التعليم الخاص تحت إشراف الوزارة وفقاً للشروط والضوابط السابقة الإشارة إليها فى حدود المراحل التعليمية وعدد فصول كل مرحلة الصادر بها الترخيص الخاص بالمدرسة وما تتضمنه لائحة النظام الأساسى لها والمعتمدة من الوزارة من ضوابط مع الأخذ فى الاعتبار للتأشير على البطاقة الضريبية بالتزام المدرسة تطبيق أحكام الخصم والإضافة على معاملات الغير معها وإخضاع العاملين بها للضريبة الموحدة على المرتبات والتزامها بخصم هذه الضريبة وتوريدها وفقاً لأحكام القانون وكذلك الالتزام بتطبيق قانون الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته .

- مع مراعاة عدم سريان الإعفاء المتقدم على دور الحضانة باعتبار إن هذه الدور لا تعد معهد تعليمى بالمفهوم الوارد بنص المادة ٣ م ٧١ ق ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته حيث أنها لا تخرج عن كونها إسكان مؤقت للأطفال إلا إذا كانت تمتلك هذه الدور إحدى الجمعيات أو المؤسسات الأهلية المنشأة طبقاً للقانون رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ وتدخل ضمن غرض الجمعية المحدد بنظامها الأساسى .

وفيما يتعلق بمدى خضوع هذه المدارس أو دور الحضانة للضريبة الموحدة على إيرادات الثروة العقارية فإنه يتعين الرجوع إلى المستخرج الرسمى الخاص بعقار المدرسة أو دور الحضانة من سجلات الضرائب العقارية فإذا تبين منه أن العقار مكلف باسم شخص طبيعى هو مالك المدرسة أو دور الحضانة أو أحد الشركاء فيها فإنه يتعين إخضاعه للضريبة الموحدة على إيرادات الثروة العقارية طبقاً للمادة ٨٢ ق ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته أما إذا كان عقار المدرسة مكلف باسم شخص معنوى (المدرسة أو دور الحضانة) فإنها لا تخضع للضريبة الموحدة على إيرادات الثروة العقارية .

وتنبه المصلحة إلى مراعاة الالتزام بتنفيذ ما تقدم بكل دقة .

❀ ❀ ❀ ❀ ❀ ❀ ❀

ميثاق تعاون بين الضرائب والمحاسبين

وقعت مصلحة الضرائب على المبيعات ميثاق تآخ بينها وبين نقابة التجاريين شعبة المحاسبين والمراجعين مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة كخطوة هامة لمزيد من التعاون مع باقى الكيانات المهنية من منطلق الواجب العام وقد وقع الاتفاق أحمد فؤاد أبو حجر نقيب التجاريين ومحمود محمد على رئيس مصلحة الضرائب على المبيعات

● وأشار رئيس المصلحة إلى أن هذا الميثاق يهدف إلى تحقيق الأهداف المشتركة للطرفين وتقريب وجهات النظر فى المشاكل التى تعترضهم ونشر الوعى الضريبى بين أعضاء النقابة شعبة المحاسبين والمراجعين مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى تسهيل إجراءات التعامل بين المصلحة وبين نقابة التجاريين شعبة المحاسبين والمراجعين مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة ، وأضاف أنه فى إطار ذلك تقوم مصلحة الضرائب على المبيعات ببث ودراسة المشكلات والشكاوى التى تتعلق بضريبة المبيعات والتى تثار من قبل شعبة المحاسبين والمراجعين مزاولى المهنة والعمل على حلها فى أسرع وقت ممكن فى ضوء القوانين واللوائح والرد على استفسارات الشعبة التى تخص الضريبة وتقديم المشورة المساعدة المستمرة بكل ما يصدر عن ضريبة المبيعات ، والعمل على حل المشكلات التى تنشأ بين المصلحة وأحد أعضاء النقابة بالطرق الودية بالإضافة إلى حل مشاكل المسجلين الذين يتعاملون مع المحاسبين أعضاء النقابة وبحضور عضو من الغرفة المختصة التى ينتمى إليها المسجل صاحب المشكلة.

ومن جهة أخرى تقوم نقابة التجاريين شعبة المحاسبين والمراجعين بتقديم المقترحات التى تساعد على تحسين العمل فى مجال الضريبة وحث المحاسبين أعضاء الشعبة الذين يتعاملون مع مسجلين لدى مصلحة الضرائب على المبيعات بضرورة توعية هؤلاء المسجلين بدور الضريبة فى دفع عجلة التنمية وأهميتها بالنسبة للمجتمع المصرى وأن يقوم المحاسبون أعضاء الشعبة بحث المسجلين الذين يتعاملون معهم بأهمية إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية التى نص عليها القانون وكذلك إصدار الفواتير الضريبية على عمليات البيع والشراء لكى تتمكن المصلحة من حساب الضريبة الصحيحة مما يجنب المسجل الوقوع فى الأخطاء بالإضافة إلى حث المتعاملين معها من المسجلين غير الملتزمين تجاه المصلحة بسرعة أداء مستحقات المصلحة لديهم وإقناعهم بذلك .

أهداف الميثاق :

● وقد أكد محمود محمد على أنه من الضرورى التشاور مع أصدقاء المهنة والتحدث إلى مكاتب المحاسبة مباشرة بدلاً من التحدث مع رجال الأعمال الذين غالباً يكونون مشغولين بأمور أخرى ، ومكاتب المحاسبة هى الإدارة الحقيقية للشركات ويجب أن يكون هناك عمل مشترك لكى يستقيم العمل ويكون مناخ العمل قابلاً للاستثمار وليس طارداً للاستثمار وبتعاوننا سوف ننقل الجهاز الضريبى نقلة كبيرة جداً لأن بناء الثقة ليس من طرف واحد ولكن من أطراف كثيرة وهناك فئات تعمل بكل وسعها إلى إفساد مناخ العمل وأنا أرى أن هذا الاجتماع مهم جداً إذا صلحت النيات وهذا الميثاق يكتسب أهمية خاصة نظراً لأن شعبة المحاسبين مزاولى المهنة هم همزة الوصل بين المسجلين وبين المصلحة فإذا كانت

العلاقة بين هؤلاء المحاسبين والمصلحة جيدة فإن ذلك سينعكس على العلاقة بين المصلحة وبين المسجلين .

● وأوضح حسنى جاد رئيس مصلحة الضرائب العامة إلى أن جهاز المحاسبين هو الأساس فى تحقيق الإيرادات والنفقات العامة وأن المصلحة تحاول بناء جسور ثقة بينها وبين الممولين وسوف تبدأ بالفحص بالعينة وتأخذ بالإقرار إلى أن يثبت العكس والآن أصبحت الضريبة متاحة وأصبح السعر مقبولاً ونريد أن نرفع شعار أن الضرائب خدمة وليست جباية والمركز الجمركى الضريبى النموذجى هو مركز متطور ويستوعب حوالى ثلاثة آلاف ممول ونريد أن يزيد النشاط فى هذا المكان .

● وأشار حافظ مصطفى راغب رئيس شعبة المحاسبين مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة أن هناك علاقة طيبة مع الضرائب وهناك أكثر من ٢٢ ألف محاسب مسجل وفى الحقيقة أن العدد الذى يجب تسجيله هو ألفان أو ثلاثة آلاف مع الأكثر حيث إن القانون ١٣٣ لسنة ٥١ لم يدخل إليه أى نوع من أنواع الإصلاح ، وقد قمنا بعمل حصر لمزاولة المهنة وتم عمل استثمارات وقد وصل العدد إلى ٣٠ ألفا وهذا العدد يريد مزيداً من الثقة بين المصلحة والمحاسبين ، ويجب أن تتأكد المصلحة من حسن التعاون بيننا وصدق النيات للمحاسبين الذين يقومون باعتماد الإقرارات الضريبية ، وقد تم تشكيل لجنة للتعاون المشترك من بعض الأعضاء من مصلحة الضرائب على المبيعات وأعضاء من نقابة التجاريين لحل المشاكل ودياً دون اللجوء إلى المحاكم ■

نهلة أبو العز



((تحليـــل اقتصـــادى))

الكويز ما بين مؤيد ومعارض

بقلم / هــانى سـمير / بنك التعمير والإسكان

ما أشبه اليوم بالبارحة هذا هو لسان حال الخارجية المصرية الآن .

ففى نهاية عام ٢٠٠٤ تحديداً يوم الثلاثاء ١٤ / ١٢ / ٢٠٠٤ تم توقيع بروتوكول الكويز بين مصر وإسرائيل والولايات المتحدة الأمريكية وكما واجهت اتفاقية كامب ديفيد العديد من الانتقادات والاحتجاجات من جانب قادة وشعوب العرب منذ ٢٥ عاماً تحديداص فى عام ١٩٧٩ تواجه الكويز انتقادا واحتجاجاً لعدد من الأحزاب المصرية وبعض المفكرين العرب المتشددين .

ما هو الكويز QIZ :

هو المناطق الصناعية المؤهلة (Qualified Industrial Zones) والتى يتم تحديدها من قبل الولايات المتحدة الأمريكية والمرشحة من جانب السلطات المحلية بدول البروتوكول ويدخل المنتج المصنوع بها الأسواق الأمريكية بدون سداد جمارك أو ضرائب أو فوائد متبادلة .

كيف نشأت فكرة الكويز :

بدأ التفكير فى الكويز فى عهد بيل كلينتون (الرئيس الأمريكى الأسبق) أثناء مباحثات السلام فى الشرق الأوسط حيث تبنى فكرة أن تدخل دول المنطقة فى تبادل للتجارة فيما بينها حتى يتحقق لها الاستقرار وينتهى التوتر ويتم حل المشكلات على أساس أن الدول التى بينها تبادل تجارى لا تدخل عادة فى حروب مع بعضها البعض .

النموذج الأردنى :

يتم استخدام الأردن عادة كنموذج لتوضيح الفرق الذى يمكن لاتفاقية الكويز أن تحدثه حيث أن الأردن قد استطاعت زيادة صادراتها لأمريكا من ٢ مليون دولار فى عام ١٩٩٩ إلى ٥٦٧ مليون دولار فى عام ٢٠٠٣ كنتيجة مباشرة لاتفاقية الكويز .

مناطق الكويز فى مصر :

وافقت الولايات المتحدة الأمريكية على سبع مناطق صناعية مؤهلة فى مصر فى مناطق (القاهرة الكبرى - الإسكندرية - قناة السويس) وكانت المنطقة الصناعية الوحيدة التى تمت الموافقة عليها فى منطقة قناة السويس هى مدينة بورسعيد .

وجاءت تلك الموافقة على المناطق المذكورة بعد مباحثات طويلة من قبل المفاوضون المصريون للحصول عليها والذين كانوا يستهدفون أيضاً مناطق أخرى هامة فى صناعة الغزل والنسيج مثل المحلة والسادس من أكتوبر والإسماعيلية .

مع الكويز :

يرى المحللون والسياسيون والاقتصاديون المؤيدون للبروتوكول أنه يقتصر على أعمال اقتصادية وليس عملاً

سياسياً وأنه يحقق صالح الصناعات المصرية وقطاع الأعمال ويزيد القدرة التنافسية حيث أنه بدونه تخرج البضائع المصرية من السوق الأمريكية وتتوقف أو تنخفض نسب كبيرة من الحصص المسموح بتصديرها لأمريكا .

أما عن دخول إسرائيل مع مصر فى هذا البروتوكول (حيث أن أحد بنود الكويز ينص على أن تدخل فى العملية التصنيعية للمنتجات المصرية ما لا يقل عن ١١,٧٪ من المواد الإسرائيلية) لا يخفى على أحد أن هناك تعاون مع إسرائيل كان دائماً خلف الأبواب المغلقة وقد ظهر ذلك فى الانفجارات التى حدثت بفندق هيلتون طابا عندما تبين وجود كم هائل من السائحين الإسرائيليين أكثر مما كنا نتوقع وطبقاً لبعض الإحصائيات تعتبر إسرائيل واحدة من أهم عشر دول مصدرين للسياحة فى مصر هذا بالإضافة إلى أن هناك اتفاق على تصدير مصر لما قيمته واحد ونصف بليون دولار غاز طبيعى لإسرائيل منذ خمسة عشر عاماً ولكن هذا الاتفاق لم يكن معلناً بخلاف التعاون الزراعى مع إسرائيل لذا تعتبر الكويز الاتفاق الاقتصادى الأول من نوعه الذى تم فى العلن .

ومن أهم المزايا التى ستعود على مصر من هذا البروتوكول والتى يعول عليها مؤيديه ما يلى :

- يعتبر الكويز الخطوة المصرية الأولى لإجراء اتفاق تجارة حرة مستقبلاً مع أمريكا .
- دخول المنتج للأسواق الأمريكية بتكلفة صفر مما يعطيه القدرة التنافسية مع المنتجات الصينية والهندية .
- تزيد الاتفاقية من قدرة السوق المصرى على جذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية حيث أن فرص تسويق المنتجات باتت مضمونة.
- توفير فرص عمل فى المناطق الصناعية المشتركة فى نظام الكويز.

ضد الكويز :

إن تجربة الأردن فى تطبيق الكويز منذ عام ١٩٩٩ وعلى الرغم من ارتفاع عدد المناطق إلي ١٣ منطقة صناعية مؤهلة تعانى من خلل خطير يقلل من القدرة التنافسية للمنتجات فى أسواق التصدير العالمية حيث أن مكونات الإنتاج الإسرائيلية المفروضة باهظة التكلفة مما يجعل المنتجات الأردنية أقل تنافسية .

هناك العديد من نظم المزايا التفضيلية التى كان يمكن لمصر أن تتفاوض عليها مع الجانب الأمريكى لمواجهة مأزق انتهاء نظام الحصص للمنسوجات مع أول يناير المقبل فى مقدمتها ما يسمى بنظام التفضيلات المعمم الذى تعمل به الدول الصناعية منذ أوائل السبعينات وتنفذه أمريكا فى علاقاتها مع دول العالم منذ عام ١٩٧٦ وتم بمقتضاه منح إعفاءات جمركية من جانب واحد لنحو ١٤٠ دولة وتتسع مظلته حالياً لتشمل أكثر من ٤٦٥٠ منتجاً وهو لا يتطلب مكوناً من إسرائيل أو أمريكا وتنص قواعد المنشأ بالنسبة له على أن تكون قيمة المواد المستخدمة من الدولة المستفيدة تمثل على الأقل

٣٥٪ من قيمة المنتج عند دخول السوق الأمريكية .

إن صادرات الأردن ارتفعت للسوق الأمريكية ليس بسبب الكويز ولكن اتفاقية التجارة الحرة أساساً مع أمريكا .

إن تقرير وزارة الخارجية والصناعة المصرى كان صادقاً فى منطقة وحيدة تعنى الكثير من الدلالات الخطيرة ترتبط بأن جزء من رؤوس الأموال العربية تهرب من الكويز لأسباب سياسية بحكم أن غالبية الدول العربية مازالت لا تعترف بإسرائيل ويمكن أن يضاف لذلك أن جانباً مهماً من رأس المال الوطنى قد لا يدخل تحت هذه المظلة وهو ما يعنى أن الكويز بالحسابات الدقيقة قد تكون صفقة خاسرة فى جذب الاستثمار بل قد تكون منفردة وطاردة للجانب الأكبر من الاستثمارات فى الواقع المصرى الذى يأتى فى مقدمتها رأس المال الوطنى يليه رأس المال العربى ثم رأس المال الأجنبى الغربى بفوارق كبيرة وضخمة .

اتفاقية الكويز وإمكانية إحراز بعض المكاسب

بقلم / محمد عهدى فضل

****

نصت اتفاقية منطقة التجارة الحرة بين إسرائيل وأمريكا الموقعة عام ١٩٤٨ على إمكان إبرام إتفاقيات ثلاثية فى مجال التجارة الخارجية ، على أن يكون بالمنتجات المصدرة للولايات المتحدة مكون إسرائيلى بنسبة معينة يتم التفاوض عليها ، وذلك شرط لدخول طرف ثالث ، وتسمح إتفاقية المناطق الصناعية المؤهلة "كويز" للدول التى تبرمها مع إسرائيل والولايات المتحدة بدخول منتجات هذه الدول بدون رسوم جمركية .

وكان الأردن أول من أبرم هذا الاتفاق عام ١٩٩٩ ، وتم الاتفاق على ألا تقل مدخلات الإنتاج الإسرائيلية فى المنتجات الأردنية التى يتم السماح بنفاذها للأسواق الأمريكية عن ١٤٪ وتعد الولايات المتحدة ثاني أكبر شريك تجارى لمصر بعد الاتحاد الأوروبى ، وتشير الأرقام إلى ارتفاع الصادرات المصرية إلى أمريكا بنحو ١٠٨ مليون دولار خلال الفترة من يناير إلى أبريل ٢٠٠٤ بينما بلغت الواردات نحو ٣٨٧مليون دولار .

كانت الولايات المتحدة قد طرحت اتفاقية الكويز عام ١٩٩٥ ، وتمنح بمقتضاها مزايا لبعض السلع الواردة من مصر والأردن والأراضى الفلسطينية ، بشرط أن تتضمن هذه السلع نسبة من المكونات الإسرائيلية ، ويتم إعفاؤها من القيود الكمية ، وقد أبدى بعض المصدرين المصريين تحفظاً على الاتفاقية على أساس إنها تقضى بوجود نسبة من المكون الإسرائيلى على رفعها إلى ١٥ ٪ ، إلا أن الجانب المصرى اعترض ، ومن خلال المفاوضات على مدى السنوات الماضية اتفق على أن تكون نسبة المكون الإسرائيلى فى السلع التى تنتج فى مناطق الكويز ٨ ; ١١٪ ، وسينحصر المكون الإسرائيلى فى مستلزمات

التيكيت والشماعة أو الكرتونة ، ويفضل هذه النسبة الضئيلة من المكون الإسرائيلى سيتم توفير الضريبة التى تصل فى بعض السلع إلى ٧٨٪ وفى الملابس إلى ٣٣ ٪ فى المتوسط ، أما إذا زاد النشاط وتطرق لباقى الأنشطة التصنيعية الأخرى ، فإن نسبة المكون الإسرائيلى سوف تزيد بكثير ، ويمكن أن تزيد مدى استفادة مصر ، إذا ما زاد المكون الإسرائيلى عن طريق نقل التكنولوجيا الحديثة لدى الصناعات الإسرائيلية ، وكذا الاستفادة فى مجال نقل الخبرات الفنية وشىء محدود من تشغيل العمالة أو على الأقل المحافظة على العمالة فى قطاع المنسوجات دون تسريح فى حال إلغاء نظام الحصص الأمريكى واستبدال بالكويز ، هذا بالإضافة إلى توقع أن تكون مصر من الدول المضارة من المنافسة الصينية ، كما أن إلغاء الرسوم الجمركية على الملابس سوف يشعل هذه المنافسة .

إن اتفاقية الكويز تتيح للمنسوجات المصرية فى مناطق صناعية معينة الدخول إلى السوق الأمريكية بدون جمارك ، بشرط أن يدخل بها مدخلات إسرائيلية بنسبة ١١,٥٪ وهذا هو السبب الأساسى الذى يدفع مصر للقبول بهذه الاتفاقية ، بالإضافة إلى إمكانية زيادة الاستثمارات الصناعية والتى تراجعت نسبتها إلى ١٠٪ فقط من إجمالى الاستثمارات بعد أن كانت نسبتها ٢١٪ فى سنوات سابقة ، الأمر الذى أدى إلى تراجع مساهمة الصناعة فى الناتج القومى خلال السنوات الأخيرة إلى ١٩٪ فقط ، وأنه على الرغم من أن خطط التنمية تستهدف الوصول بمعدل نمو الصناعة إلى ١٥٪ إلا أن هذا المعدل لا يتجاوز ٢,٣ ٪ حالياً .

ولم يعد هناك سبيل أمام مصر إلا هذه الاتفاقية بعدما لم تستطع مصر إنهاء توقيع إتفاقية التجارة الحرة مع الولايات المتحدة ، والمعروف أن الجانب المصرى كان يدفع وبكل قوة ، ومنذ سنوات طويلة لتوقيع تلك الاتفاقية مع الجانب الأمريكى ، إلا أن الولايات المتحدة كانت دائماً ترجئ توقيعها حتى أعلنت أن تلك الاتفاقية ليست مطروحة للنقاش فى الفترة الحالية ، وذلك بسبب أن تطبيق هذه الاتفاقية أصبح ضرورة حتمية تفرضها المخاطر التى تتعرض لها صناعة الغزل والنسيج فى مصر ، بعد أن قررت الولايات المتحدة إلغاء نظام الحصص بالنسبة للصادرات من النسيج ، اعتباراً من يناير ٢٠٠٥ وكذلك بالنظر إلى حجم الصادرات المصرية إلى أمريكا والذى لا يزيد على ٧٠٠ مليون دولار سنوياً ، فى حين أن وارداتنا من أمريكا تصل إلى ٢٠٠٠ مليون دولار سنوياً يلاحظ حجم العجز الواضح مع الولايات المتحدة والذى يجب التخفيف منه لما له من آثار اقتصادية سلبية عديدة ، وأن الاتفاقية ستعمل بلاشك على تحسين العجز فى الميزان التجارى المصرى مع أمريكا .

ولكن لماذا لا يكون لمصر معاملة تفاضلية مع أمريكا مباشرة ، هذا السؤال مرتبط بالمضى قدماً فى مفاوضات المنطقة الحرة بين مصر وأمريكا باعتبارها الهدف الأكبر لتفعيل الاقتصاد المصرى .

رئيس ضرائب المبيعات فى مؤتمر صحفى

حكم القضاء الإدارى بعدم خضوع السلع الرأسمالية للضريبة ينطبق على صاحب الدعوى فقط

الأخبار
٢٠٠٣/١٢/١٠

أكد محمود محمد على رئيس ضرائب المبيعات خضوع السلع الرأسمالية لضريبة المبيعات تنفيذاً للقانون وكذا الحكم البات والنهائى الصادر من محكمة النقض .

وقال فى مؤتمر صحفى أن صدور حكم من محكمة القضاء الإدارى لصالح أحد المتعاملين بعدم الخضوع يسرى على صاحب الشأن فقط علماً بأن الحكم ابتدائى وقابل للطعن أمام المحكمة الإدارية العليا .

وأوضح رئيس ضرائب المبيعات أن جميع السلع الرأسمالية خاضعة للضريبة .

وأكد رئيس ضرائب المبيعات الاحترام الكامل لأحكام القضاء الصادرة من جميع المحاكم والنزول على حجية هذه الأحكام وتنفيذ الأحكام النهائية منها .

وقال إن أحكام محكمة القضاء الإدارى الصادرة بعدم خضوع السلع الرأسمالية للضريبة على المبيعات هى أحكام نسبية فى آثارها بمعنى أنها لا تنفذ إلا بالنسبة للحالة الصادر فيها الحكم والمصلحة تحترم الحكم وتنفذه على هذه الحالة فقط .

وقد تم الطعن على الأحكام الصادرة من محكمة القضاء الإدارى أمام المحكمة الإدارية العليا أى أن هذه الأحكام وإ كانت لها الحجية والاحترام الكامل إلا أنها ليست باتة .

وأضاف أنه صدر حكم بات من محكمة النقض بخضوع السلع الرأسمالية للضريبة العامة على المبيعات وأصبحت المصلحة أمام حكم قابل للطعن بعدم خضوع السلع الرأسمالية للضريبة وحكم بات بخضوعها فإن المصلحة يتعين عليها الالتزام بالحكم البات الصادر من قمة المحاكم العادية المدنية والجنائية « محكمة النقض».

وطالب المسجلين بضرورة الالتزام بتطبيق القانون وعدم الاعتماد على ما يشاع من إلغاء ضريبة السلع الرأسمالية لأن ذلك يعرضهم لمخاطر المسئولية الجنائية فضلاً عن الأعباء المالية التى تنشأ عن استحقاق الضريبة الإضافية إعمالاً لأحكام القضاء .

فى الجلسة العلنية المنعقدة بمقر المحكمة بمدينة القاهرة (محكمة النقض) فى يوم الخميس ٢٧ من شعبان سنة ١٤٢٤ هـ الموافق أكتوبر سنة ٢٠٠٣ م .

أصدرت الحكم الآتى :

فى الطعن المقيد فى جدول المحكمة برقم ٢٩٥ لسنة ٧١ ق .

الوقائع :

فى يوم ٢٠٠٠/٣/١ طعن بطريق النقض فى حكم محكمة استئناف القاهرة الصادر بتاريخ ٢٠٠١/١/٢٤ فى الاستئناف رقم ٢٩١٧ لسنة ١١٧ ق وذلك بصحيفة طلب فيها الطاعن الحكم بقبول الطعن شكلاً وفى الموضوع بنقض الحكم المطعون فيه والإحالة .

وفى نفس اليوم أودع الطاعن مذكرة شارحة .

وفى ٢٠٠١/٣/١٥ أعلن المطعون ضدهما بصفتهما بصحيفة الطعن .

وفى ٢٨ / ٣ / ٢٠٠١ أودع المطعون ضدهما بصفتيهما مذكرة بدفاعهما طالباً فيها رفض الطعن .

ثم أودعت النيابة مذكرتها والتى طلبت فيها الحكم **أولاً** : عدم قبول الطعن شكلاً لرفعه على غير ذى صفة بالنسبة للمطعون ضده الثانى بصفته **ثانياً** : قبول الطعن شكلاً وفى الموضوع برفضه .

وبجلسة ٢٠٠٣/٧/٢ عرض الطعن على المحكمة فى غرفة مشورة فرأت أنه جدير بالنظر فحددت لنظره جلسة ٢٠٠٣/١٠/٢٣ وبها سمعت الدعوى أمام هذه الدائرة على ما هو مبين بمحضر الجلسة حيث صمم محامى الطاعن والمطعون ضدهما والنيابة كل على ما جاء بمذكرته - والمحكمة قررت إصدار الحكم بذات الجلسة .

المحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق وسماع التقرير الذى تلاه السيد المستشار المقرر /محمد عبدالمنعم ابراهيم «نائب رئيس المحكمة» والمرافعة وبعد المداولة

حيث إن الطعن استوفى أوضاعة الشكلية .

وحيث أن الوقائع - على ما يبين من الحكم المطعون فيه وسائر أوراق الطعن

- تتحصل فى أن الطاعن أقام الدعوى رقم ١٢٣٦٦ لسنة ١٩٩٩ مدنى جنوب القاهرة الابتدائية على المطعون ضدهما بصفتيهما - مصلحة الضرائب على المبيعات

- بطلب الحكم بعدم خضوع السلع الرأسمالية لضريبة المبيعات وبراءة ذمتة من الضريبة المستحقة على هذه السلع ورد ما تم سداده منها . وقال بياناً لذلك أنه قام باستيراد آلات لازمة لزيادة الطاقة الإنتاجية لشركته قدرت عليها ضريبة مبيعات سدد الدفعة المقدمة منها وتم تقسيط الباقى وإن هذه الآلات والمعدات تعد سلعاً رأسمالية تستخدم للإنتاج وليس للبيع فلا تخضع للضريبة ، بتاريخ ٢٠٠١/١/١٨ حكمت المحكمة برفض الدعوى ، استأنف الطاعن هذا الحكم لدى محكمة استئناف القاهرة بالاستئناف رقم ٢٩١٧ لسنة ١١٧ ق ، وبتاريخ ٢٠٠١/١/٢٤ قضت بتأييد الحكم المستأنف ، طعن الطاعن فى هذا الحكم بطريق النقض وأودعت النيابة مذكرة أبدت فيها الرأى برفض الطعن ، وإذا عرض الطعن على هذه المحكمة فى غرفة مشورة رأت أنه جدير بالنظر فحددت جلسة لنظره وفيها التزمت النيابة رأيها .

وحيث أن الطعن أقيم على سببين ينعى الطاعن بأولهما على الحكم المطعون فيه الخطأ فى تطبيق القانون وفى بيان ذلك يقول إن المشرع اشترط لاستحقاق الضريبة على السلع المستوردة أن يكون استيرادها بغرض الاتجار فإذا كان استيرادها بقصد زيادة الطاقة الإنتاجية لشركته وليس بقصد الاتجار فلا تخضع للضريبة إذا ما أخضعها الحكم المطعون فيه للضريبة على اعتبار أن السلع محل النزاع جرى استيرادها باعتبارها آلات ومعدات تستخدم فى المنشأة الخاصة بالطاعن مما تتحقق معه الواقعة المنشئة للضريبة فإنه يكون معيباً بما يستوجب نقضه .

وحيث إن هذا النعى غير سديد ، ذلك أن النص فى المادة الأولى من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ينص على أنه يقصد فى تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية ، التعريفات الموضحة قرين كل

منهـا : **المكلف** : الشخص الطبيعي أو المعنوى المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً صناعياً أو تاجراً أو مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه فى هذا القانون ، وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته . **السلعة** : كل منتج صناعي سواء كان محلياً أو مستورداً . **البيع** : هو انتقال ملكية السلعة أو الخدمة من البائع ولو كان مستورداً إلى المشترى . **مورد الخدمة المستورد** : كل شخص طبيعي أو معنوى يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الاتجار ، كما تنص المادة الثانية من القانون المذكور على أن تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص وتنص المادة السادسة من ذات القانون على أنه « **تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقاً لأحكام هذا القانون ، ويعتبر فى حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة فى أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأى من التصرفات القانونية** » ، كما تستحق الضريبة بالنسبة إلى السلع المستوردة فى مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية وتحصل وفقاً للإجراءات المقررة فى شأنها ، **ومفاد هذه النصوص** أن المشرع فى قانون الضريبة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وضع تنظيماً شاملاً لهذه الضريبة وعين بمقتضاه السلع والخدمات الخاضعة لها فاخضع للضريبة السلع المحلية والمستوردة والخدمات التى أورد بيانها بالجدول المرافق للقانون حيث تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين بتحصيلها وتوريدها ،وأن قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة فى أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها يعتبر فى حكم البيع ، كما أخضع المشرع للضريبة كل شخص طبيعى أو معنوى يقوم باستيراد سلع أو خدمات من الخارج متى كان استيراده لها بغرض الاتجار فيها أو باستعمالها فى إنتاج سلع يتم بيعها بعد ذلك أياً كان حجم معاملاته وجعل استحقاق الضريبة بالنسبة لهذه السلع والخدمات منوطاً بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية بغض النظر عما إذا كانت هذه السلع رأسمالية أو استهلاكية ما لم يرد نص خاص بالإعفاء منها كما فعل المشرع فى المادة السابعة من القانون المذكور ، ذلك أن المشرع حينما أخضع السلع المستوردة للضريبة بالمادة السادسة من القانون قد أورد لفظ السلع المستوردة فى صيغة عامة مطلقة ومتى كان النص عاماً مطلقاً فلا محل لتقييده أو تخصيصه باستهداء الحكمة منه إذ فى ذلك استحداث لحكم مغاير لم يأت به النص على سبيل التأويل ، **لما كان ذلك** ، وكان المبين بالأوراق أن الشركة التى يمثلها الطاعن .

- شركة ... قامت باستيراد مصنع لتصنيع البطاطس النصف مقلية من الخارج كسلعة رأسمالية لاستخدامه فى العمليات التصنيعية اللازمة لمزاولة النشاط وزيادة الطاقة الإنتاجية لها وهذا الغرض الذى من أجله تم استيراد هذا المصنع بمعداته وأجهزته ، يدخل ضمن الأغراض الأساسية

لإنشاء هذه الشركة وهى أغراض تجارية بطبيعة الحال ويكون الاستيراد بغرض الاتجار ، وتحققت الواقعة التى جعلها المشرع سبباً لاستحقاق ضريبة المبيعات على السلع المستوردة ، وهى الإفراج عن السلعة من الدائرة الجمركية بعد مرورها إلى داخل البلاد للاستهلاك المحلى ويؤكد ذلك ويدعمه استعمال هذا المصنع بأدواته ومعداته فى أغراض الطاعن الخاصة يجعله فى حكم البيع المنشىء لواقعة استحقاق الضريبة ، وإذا التزم الحكم المطعون فيه هذا النظر فإنه يكون قد أصاب صحيح القانون ويكون النعى عليه بهذا السبب على غير أساس .

وحيث إن الطاعن ينعى بالسبب الثانى على الحكم فيه مخالفة الثابت بالأوراق والفساد فى الاستدلال إذ أطرح فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بشأن عدم خضوع السلع الرأسمالية المستوردة للضريبة على المبيعات لفوات غرض الاتجار فيها من استيرادها على سند أنها غير ملزمة ولا حجية لها فى حين أن المادة ٦٦ فقرة د من قانون مجلس الدولة قد جعلت فتاوى هذه الجمعية ملزمة فإنه يكون معيباً ويستوجب نقضه .

وحيث أن هذا النعى مردود ، ذلك أن النص فى المادة السادسة من القانون ٤٧ لسنة ١٩٧٢ بتنظيم مجلس الدولة على أن تختص الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بإيداع الرأى سبباً فى المسائل والمواضيع الآتية (أ) ...... (ب) ..... (جـ) ..... (د) المنازعات التى تنشأ بين الوزارات أو بين المصالح العامة أو بين الهيئات العامة أو بين المؤسسات العامة أو بين الهيئات المحلية أو بين هذه الجهات وبعضها البعض ويكون رأى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع فى هذه المنازعات ملزماً للجانبين ، يدل على أن المشرع لم يسبغ على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ولاية القضاء فى المنازعات التى تقوم بين فروع السلطة التنفيذية ذلك أن هذه الجمعية ليست من بين ما يتألف منه القسم القضائى بمجلس الدولة ولا تتبع عند طرح المنازعة عليه الإجراءات التى رسمها قانون المرافعات أو أية قواعد إجرائية أخرى تقوم مقامها وتتوافر بها سمت إجراءات التقاضى وضماناته ، وهى على هذا النحو لا تعد من جهات القضاء أو الجهات ذات الاختصاص القضائى وإنما تختص فقط بمهمة الإفتاء فى المنازعات بإبداء الرأى مسبباً على ما أفصح عنه صدر النص السالف ، ولا يؤثر فى ذلك ما أضفاه المشرع على رأيها من صفة الإلزام للجانبين لأن هذا الرأى الملزم لا يتجاوز حد الفتوى ولا يرقى به نص المادة ٦٦ المشار إليها إلى مرتبة الأحكام فلا يحوز الرأى الذى تبديه بشأن ما يطرح عليها حجية الأمر المقضى ، فإذا كان هذا بشأن المنازعات التى تنشأ بين الجهات التى حددها النص سالف البيان فمن باب أولى لا تنطبق هذه الفتوى على حالة الطاعن وهو من أشخاص القانون الخاص ولا يكون لها صفة الإلزام أو الحجية ، وإذا التزم الحكم المطعون فيه هذا النظر وأطرح فتوى الحكم الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة فإن يكون قد أعمل القانون على وجهة الصحيح .

وحيث أنه لما تقدم يتعين رفض الطعن .

لذلك : رفضت المحكمة الطعن وألزمت الطاعن المصروفات مع مصادرة الكفالة ■

شركة مصر / إيران للغزل والنسج

شركة مشتركة بين مصر وإيران

(ميراتكس)

تأسست فى ديسمبر ١٩٧٥ بموجب قانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والقوانين المعدلة له ويقدر إجمالى الاستثمارات بحوالى (١٦٠ مليون جنيه)

يبلغ رأس مال ميراتكس المدفوع (٥٤,٢٥٠ مليون جنيه) وتوزيعه كالآتى:-

٥١٪ للجانب المصرى ويمثله:

١ - شركة القابضة للقطن والغزل والنسيج والملابس.
٢ - بنك الاستثمار القومى.

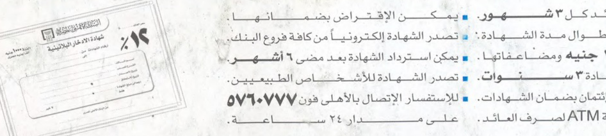
٤٩٪ للجانب الإيرانى ويمثلها

الشركة الإيرانية للإستثمارات الأجنبية.

- الأنشطة الرئيسية لميراتكس هى إنتاج وتسويق غزول القطن والمخلوط بالبوليستر من نمرة ٤ إلى ١٦٠ إنجليزى مسرح وممشط، مفرد ومزوى، برم نسيج وتريكو، خام ومحروق ومحرر على كونزو شلل.
- قد جهزت ميراتكس بأحدث الماكينات من أوروبا الغربية واليابان.
- يقدر الإنتاج السنوى بحوالى ١٠٥٠٠ طن بقيمة ١٥٠ مليون جنيه.
- مصنع الغزل الرفيع:-
  الطاقة = ٧٢٦٥٦ مردن
  الإنتاج = ٢٦٠٠ طن
  الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ٦٣ إنجليزى
- مصنع الغزل المتوسط:-
  الطاقة = ٥٩٦٤٨ مردن
  الإنتاج = ٥٣٥٠ طن
  الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ٣١ إنجليزى
- مصنع الغزل السميك:-
  الطاقة = ٣٢٠٠ روتر
  الإنتاج = ٢٥٠٠ طن
  الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ١٣ إنجليزى

- تبلغ صادرات ميراتكس حوالى (٤٠٠٠ طن سنويا) بقيمة (٢٠ مليون دولار) إلى أمريكا وأسواق أوروبا الغربية (المانيا، الدنمارك، بلجيكا، فرنسا، اسبانيا، انجلترا، ايطاليا) ودول شرق آسيا (اليابان، تايوان، كوريا، سنغافورة) ودول شمال أفريقيا (المغرب، تونس).

يبلغ عدد العاملين (٣٢٠٠ عامل) تبلغ أجورهم السنوية مايقرب من (٢٨ مليون جنيه)


بنّمى
مدخراتك
١٢٪
أعلى عائد
سنوى ثابت
بالجنيه المصرى
شهادة الادخار البلاتينية
■ يصرف العائد كل ٣ شهور.
■ العائد ثابت طوال مدة الشهادة.
■ فئة الشهادة ١٠٠٠ جنيه ومضاعفاتها.
■ مدة الشهادة ٣ سنوات.
■ يمكن إصدار بطاقات إئتمان بضمان الشهادات.
■ تتيح إصدار بطاقة ATM لصرف العائد.
■ يمكن الإقتراض بضمانها.
■ تصدر الشهادة إلكترونياً من كافة فروع البنك.
■ يمكن استرداد الشهادة بعد مضى ٦ أشهر.
■ تصدر الشهادة للأشخاص الطبيعيين.
■ للإستفسار الإتصال بالأهلى فون ٥٧٦٠٧٧٧ على مدار ٢٤ ساعة.
١٢٪
شهادة الادخار البلاتينية
البنك الأهلى المصرى
الأقرب إليك
www.nbe.com.eg